الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشّعبيـة

وزارة التعليـم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمـة



كُليـة العلوم الاقتصاديـة والتّجاريـة وعلوم التّسيير

قسم علوم التّسيير

مخبر تنويع ورقمنة الاقتصاد الجزائري

أُطروحة

لنيل شهادة الدّكتوراه في الطّور الثالث

الميدان: العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير الشّعبة: علوم مالية ومحاسبة

الاختصاص: محاسبة وجباية

من إعداد:

حسين كماش

بعنوان

دور النّظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرّقابة الجبائية في الجزائر

بتاريخ: 27 جوان 2024 أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة		
السيد حمزة بعلي	أستاذ تعليم عالي	بجامعة 8 ماي 1945 قالمة	رئيسا
السيدة سعاد شعابنية	أستاذ تعليم عالي	بجامعة 8 ماي 1945 قالمة	مشرفا
السيد زبير عياش	أستاذ تعليم عالي	بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي	ممتحنا
السيد محمد حيمران	أستاذ تعليم عالي	بجامعة محمد الصديق بن يحي جيجل	ممتحنا
السيدة صليحة عماري	أستاذ محاضر أ	بجامعة 8 ماي 1945 قالمة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023–2024

الجمهوريـة الجزائريـة الديمقراطيـة الشّعبيـة

وزارة التعليـم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمـة



كُليـة العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير

قسم علوم التّسيير

مخبر تنويع ورقمنة الاقتصاد الجزائري

أُطروحة

لنيل شهادة الدّكتوراه في الطّور الثالث

الميدان العلوم الاقتصادية والتّجارية وعلوم التّسيير الشّعبة: علوم مالية ومحاسبة

الاختصاص: محاسبة وجباية

من إعداد:

حسين كماش

بعنوان

دور النّظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرّقابة الجبائية في الجزائر

بتاريخ: 27 جوان 2024 أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الاسم واللقب	الرتبة		
السيد حمزة بعلي	أستاذ تعليم عالي	بجامعة 8 ماي 1945 قالمة	رئيسا
السيدة سعاد شعابنية	أستاذ تعليم عالي	بجامعة 8 ماي 1945 قالمة	مشرفا
السيد زبير عياش	أستاذ تعليم عالي	بجامعة العربي ين مهيدي أم البواقي	ممتحنا
السيد محمد حيمران	أستاذ تعليم عالي	بجامعة محمد الصديق بن يحي جيجل	ممتحنا
السيدة صليحة عماري	أستاذ محاضر أ	بجامعة 8 ماي 1945 قالمة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2023–2024


بسم الله الرحمن الرحيم




الإهداء

إلى من قال فيهما الحق جلّ وعلا: " وَقُل رَّبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا" [1]؛

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... إلى والدي رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

إلى والدتي الكريمة، حفظها الله ورعاها..

إلى أسرتي الصّغيرة التي تكبّدت معي عناء هذا العمل:

صاحبة القلب الكبير سندي في الحياة؛ زوجتي حفظها الله ورعاها..

آمال قلبي وقرّة عيني أولادي.

إلى أعزّ ما أملك في هذا الوجود إخوتي وأخواتي.

إلى كلّ من ساهم في إخراج هذا العمل إلى حيّز الوجود بالقول أو الفعل أو الدّعوة الصّالحة.

إلى كلّ طالب علم.

إلى هؤلاء جميعًا أهدي هذا العمل سائلاً الله عزّ وجلّ أن يجعله في ميزان حسناتنا، وأن ينفع به قارئه وكاتبه، وأن يُثيبنا عليه في الدّنيا والآخرة.

– آمين –





[1] الآية 24، سورة الإسراء.





شكر وعرفان

انطلاقًا من قوله تعالى:" **أَنْ اشْكُرْ لِي وَلِوَالِدَيْكَ إِلَيَّ الْمَصِيرُ**" [1] لك الحمدُ والشّكر ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك، سبحانك لم تبخل عليّ بأيّ شيء سألتك فيه فكنت أنت المستجيب، فالحمدُ لله الذي هدانا لإتمام هذا العمل المتواضع،

وانطلاقًا من قول حبيبنا المصطفى صلى الله عليه وسلم: "من لا يشْكُر النّاس لا يشْكُر الله"[2]، فإنّني أتقدم بجزيل الشّكر ومنتهى التّقدير والثّناء الخاص لأستاذتي الفاضلة الأستاذة الدّكتورة" شعابنية سعاد" المشرفة على هذا البحث، والتي لم تبخل عليّ بتقديم النّصح والتّوجيه، وفّقها الله ورزقها ما تتمنّاه.

كما أتقدّم بجزيل الشّكر إلى كلّ الأساتذة الذين قدّموا لي يد المساعدة من جامعة قالمة وجامعة جيجل، وإلى مسؤولي مديرية كبريات المؤسّسات، وعلى رأسهم السّيد نبيل بوالعيش وكلّ من ساعدني في إعداد الجانب التّطبيقي لهذه الدّراسة.

الشّكرٌ موصول كذلك لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل الذين قبلوا مناقشة هذا العمل، ولي شرف كتابة اسم كل منهم على واجهة أطروحتي.

إلى كلّ هؤلاء أقول جزاكم الله عنّي وعن خدمة العلم خير الجزاء، وأطال الله في أعماركم ومتّعكم بموفور الصّحة والعافية.





---
(1) الآية 14 من سورة لقمان.
(2) أخرجه الترميذي في سننه ك/ البر والصلة، باب/ ما جاء في الشكر لمن أحسن إليك، 384/3، وقال:" حديث صحيح".

الملخص باللغة العربية

تهدف هذه الدّراسة إلى إبراز العلاقة بين النظام المحاسبي المالي وعملية الرقابة الجبائية، وذلك من خلال تشخيص واقع الممارسة المحاسبية، وتحليل وتقييم البيئة المحاسبية والجبائية في الجزائر، وللوصول إلى أهداف الدّراسة واختبار صحّة الفرضيات تمّ اللّجوء إلى مصدرين أساسين، أوّلها يتعلق بدراسة حالة رقابة جبائية لشركة أجنبية كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسّسات، حيث تضمّنت هذه الدّراسة واقع الموضوع من الناحية العملية، وتمثل المصدر الثّاني في الاستعانة باستبيان كأداة لجمع البيانات، وجّه إلى مجموعة من الفاعلين في مجال المحاسبة والجباية (مهنيين، اطارات في المحاسبة ومحققين جبائيين) وباستخدام جملة من الأساليب الإحصائية اعتمادًا على برنامج(SPSS 26) تمّ تحليل البيانات واختبار الفرضيات واستخلاص النّتائج.

خلصت الدّراسة إلى أنّه بالرّغم من عدم تحيين النظام المحاسبي المالي منذ استحداثه وفق المستجدات التي تحدث باستمرار في المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنّ التّطبيق السّليم للمبادئ المحاسبية وطرق العرض والقياس والالتزام بالخصائص النّوعية للمعلومات والبيانات المالية التي أقرّها النّظام المحاسبي المالي يسمح بتحديد الأوعية الضّريبية الصّحيحة والعادلة، بما يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية والرفع من فعاليتها.

تُوصي الدّراسة بضرورة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية بشكل عام، وتحديث النظام المحاسبي المالي بما يضمن مواءَمته مع البيئة المحاسبية الدولية، وفي نفس الوقت تقريب النّظام الجبائي مع النّظام المحاسبي المالي، والاستغلال الأمثل للرّقمنة ووسائل الاتصال المتطورة ممّا يرفع من كفاءة وفعالية المنظومة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: النّظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدّولية، الرّقابة الجبائية، المحقّقين الجبائيين، المكلّف بالضّريبة.

Résumé En Français

Cette étude vise à mettre en évidence la relation entre le système comptable financier et le processus de contrôle fiscal, en diagnostiquant la pratique comptable, en analysant et évaluant l'environnement comptable et fiscal en Algérie. Pour atteindre les objectifs de l'étude et tester la validité des hypothèses, deux sources principales ont été utilisées. La première concerne une étude de cas sur le contrôle fiscal d'une grande entreprise étrangère au niveau de la direction des grandes entreprises, tandis que la deuxième source a fait appel à un questionnaire comme outil de collecte de données, adressé à un groupe d'acteurs comptables et fiscaux (professionnels, cadres comptables et vérificateurs fiscaux). En utilisant diverses méthodes statistiques basées sur le logiciel SPSS V26, les données ont été analysées, les hypothèses testées et les résultats obtenus.

L'étude a conclu que malgré le non-actualisation du système comptable financier depuis sa création selon les évolutions constantes des normes comptables internationales, une application correcte des principes comptables, des méthodes de présentation et de mesure, ainsi que le respect des caractéristiques qualitatives des informations financières approuvées par le système comptable financier permettent d'identifier les bases fiscales correctes et équitables, contribuant à améliorer le processus de contrôle fiscal et à en augmenter l'efficacité.

L'étude recommande l'adaptation de l'environnement comptable algérien en général et la mise à jour du système comptable financier pour assurer sa conformité avec l'environnement comptable international, tout en rapprochant le système fiscal du système comptable financier, et en exploitant de manière optimale la numérisation et les moyens de communication avancés pour améliorer l'efficacité du système fiscal.

Mots clés: système comptable financier, normes comptables internationales, contrôle fiscal, vérificateurs fiscaux, contribuable

Abstract in English

This study aims to highlight the relationship between the financial accounting system and the tax control process by diagnosing the accounting practices, analyzing and evaluating the accounting and tax environment in Algeria. To achieve the study objectives and test the hypotheses, two main sources were used. The first source involved a case study of tax control for a major foreign company at the level of the directorate of major institutions, focusing on the practical aspect. The second source was the use of a questionnaire as a data collection tool directed at a group of accounting and tax professionals using statistical methods based on the SPSS program to analyze the data, test the hypotheses, and draw conclusions.

The study concluded that despite the lack of updating the financial accounting system since its inception according to the constantly evolving international accounting standards, proper application of accounting principles, presentation methods, measurement methods, and compliance with the qualitative characteristics of the financial information and data approved by the financial accounting system allows for the identification of correct and fair tax bases, contributing to improving the tax control process and enhancing its effectiveness.

The study recommends the need to adapt the Algerian accounting environment in general and update the financial accounting system to ensure its alignment with the international accounting environment, while at the same time harmonizing the tax system with the financial accounting system and optimizing the use of digitization and advanced communication tools to enhance the efficiency and effectiveness of the tax system.

Keywords: financial accounting system, international accounting standards, tax control, tax auditors, taxpayers

قائمة المحتويات

الفصل الثاني:

تقديم وتقييم النظام المحاسبي المالي

الفصل الثالث:

الرقابة الجبائية في الجزائر

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لدور النظام المحاسبي المالي في تحسين الرقابة الجبائية

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

قائمة المختصرات والرموز

المختصرات	باللّغة الأجنبية	باللّغة العربية
AAA	*American Accounting Association*	الجمعية الأمريكية للمحاسبين
AICPA	*American Institute of Certified Public Accountants*	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين
BOAL	*Bulletin Officiel des annonces légales*	النّشرة الرسمية للإعلانات القانونية
CDI	*Centres Des Impôts*	مراكز الضرائب
CNC	*Conseil National de comptabilité*	المجلس الوطني للمحاسبة
CNRC	*Centre National du registre de commerce*	المركز الوطني للسجل التجاري
CNAC	*Caisse Nationale d'Assurance Chômage*	الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة
CPI	*Centre Proximité des Impôts*	المركز الجواري للضرائب
CSP	*Contrôle sur pièces*	الرقابة على الوثائق
DGE	*Direction des Grandes Entreprises*	مديرية كبريات المؤسسات
DGI	*Direction Générale des Impôts*	المديرية العامة للضرائب
HT	*Hors Taxe*	خارج الرسم
DIW	*Direction des Impôts de Wilaya*	المديرية الولائية للضرائب
ERA	*Etat Récapitulatif Annuel*	الكشف التلخيصي السّنوي
FASB	*Financial Accounting Standards Board*	مجلس معايير المحاسبة المالية
FIFO	*First In First Out*	الوارد أولاً الصادر أولاً
IES	*International Education Standards*	معايير التعليم الدولية
GAAP	*Generally Accepted Accounting*	المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا
IAS	*International Accounting Standards*	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	*International Accounting Standards Board*	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	*International Accounting Standards Committee*	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IBS	*Impôt sur les Bénéfices des Sociétés*	الضريبة على أرباح الشركات
IFAC	*International Fédération of Accountanls*	الفدرالية الدولية للمحاسبين
IFRS	*International Financial Reporting Standards*	معايير التقارير المالية الدولية

IAESB	*International Accounting Education Standards Board*	مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي
IRG	*Impôt sur les Revenu globale*	الضريبة على الدخل الإجمالي
LIFO	*Last In First Out*	الوارد أخيرا الصادر أولا
OCDE	*Organisation de Coopération et de Développement Economique*	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
PCG	*Plan Comptable Général*	المخطط المحاسبي العام
PCN	*Plan Comptable National*	المخطط المحاسبي الوطني
PME	*Petite et Moyenne Entreprise*	المؤسسة الصغيرة والمتوسطة
ONS	*Office National des Statistiques*	الديوان الوطني للإحصائيات
SCF	*Système Comptable Financier*	النظام المحاسبي المالي
SEC	*Securities Exchange Commission*	هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية
SPSS V.26	*Statistical Pakage for Social Sience Version 26*	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الطبعة 26
IFU	*Impôt Forfaitaire Unique*	الضريبة الجزافية الوحيدة
IRG	*Impôt sur le Revenu Global*	الضريبة على الدخل الإجمالي
IRG/S	*Impôt sur le Revenu Global/Salaires*	الضريبة على الدخل الإجمالي / أجور
SPA	*Société Par Actions*	شركة المساهمة
TAP	*Taxe sur l'Activité professionnelle*	الرسم على النشاط المهني
TVA	*Taxe sur la Valeur Ajoutée*	الرسم على القيمة المضافة
TTC	*Toutes Taxes Comprises*	متضمن كل الرسوم
CF	*Contrôle Formel*	الرقابة الشكلية
VC	*La Vérification de la comptabilité*	التحقيق في المحاسبة
VASFE	*La Vérification Approfondie de la Situation Fiscale d'Ensemble*	التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية

قائمة الملاحق

مقدمة

مقدمة

تشير العديد من الكتابات أنّ المحاسبة ليست وليدة اليوم، بل لها جذور عبر التاريخ، ولقد ظهرت المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية مختلفة وزاد الطلب على الخدمات المحاسبية التي تتجلى في تقديم معلومات مالية لأطراف متعددة، وزادت الحاجة إلى المحاسبة منذ القرون القديمة بعد ظهور التعاملات التّجارية واستخدام النقود كوسيلة رئيسة لهذه التعاملات.

في العصر الحديث، تسارعت وتيرة هذه التّطورات، وبرزت تحديات جديدة خاصّة مع ظهور شركات المساهمة والشركات متعددة الجنسيات وتحرر حركة رؤوس الأموال، ومع التّقدم الهائل في وسائل الاتّصال والتّكنولوجيا، وزيادة المنافسة زادت حاجة الشركات للبيانات المالية من أجل توجيه أموالها نحو الاستثمارات المربحة، ونتيجة لذلك أصبحت المحاسبة المصدر الأساسي للمعلومات، وأهم أدوات التّسيير التي تمكّن المسيرين أو الأطراف الخارجية من اتّخاذ القرارات، وأصبح استخدام المعلومات التي توفرها المحاسبة لا يقتصر على مُعدي المعلومات والمسيرين، ولكن يمتد إلى عدّة أطراف داخلية وخارجية، مما يتطلب قواعد ومبادئ عند إعدادها تحقيقًا للشفافية وصدق وعدالة البيانات المالية.

أدّت التحديات الاقتصادية إلى البحث عن طرق وممارسات محاسبية موحدة لضبط القوائم المالية وتجاوز الاختلافات بين الدول، لهذا اهتمت المنظمات والهيئات الدولية بإصدار معايير محاسبية تهدف إلى توحيد الممارسة المحاسبية والرفع من جودة المعلومات المالية من خلال اصدار معايير محاسبية دولية، تسمح لمستخدمي القوائم المالية من الاستفادة من عدّة خصائص أهمها القابلية للفهم، القابلية للمقارنة والجودة العالية التقارير المالية، وعلى هذا الأساس أصبحت المعايير المحاسبية الدولية تشكل منطلقًا للمُمارسات المحاسبية في أغلب الدول ،سواء من خلال التبني المباشر لهذه المعايير والتفسيرات المرتبطة بها أو بشكل غير مباشر من خلال إصدار أنظمة محاسبية مستنبطة من تلك المعايير الدولية.

ولما كانت المعايير المحاسبية الدولية من أهم الآليات المعاصرة فقد أصبح تطبيقها في الجزائر أمرًا ملحًا وضروريًا، وممّا لا شكّ فيه أن تطبيق هذه المعايير سوف يؤدي إلى تشجيع الشرّكات الكبرى على الاستثمار في الجزائر، ويتيح للشّركات الجزائرية الدخول للبورصات العالمية بمزيد من الإفصاح، الشّفافية والمصداقية، واستكمالاً لمسار الإصلاحات الاقتصادية التي اعتمدتها الدولة مطلع الألفية الثالثة، وسعيًا منها لمواكبة التطورات الدولية ومواجهة مفهوم السّوق المفتوح في ظل تحرير التجارة، والسّعي للانضمام إلى المنظمات الاقتصادية العالمية، عمدت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي كخطوة أولى نحو تحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية ضمن مساعي تحقيق إعلام محاسبي أكثر ملائمة ومسايرة للتغيرات الدولية، وكذا تقديم معلومات مالية بكلّ شفافية ووضوح ودقة لكلّ المهتمين والمستخدمين على غرار الإدارة الجبائية، بما يدعم موقفها في الصّراع ضد التّهرب والغش الضريبي من خلال تفعيل عملية الرقابة الجبائية.

وبالنظر إلى العلاقة بين الممارسة المحاسبية في الجزائر ونظيرتها الجبائية ، وباعتبار مخرجات المحاسبة هي مدخلات عملية الرقابة الجبائية، الأمر الذي يتطلب من المحقق الجبائي الإلمام بمحتوى النظام المحاسبي المالي، والتّحكم في تقنيات المحاسبة المالية لضمان مسار مراقبة البيانات المالية بشكل يساهم في الكشف عن التّجاوزات والمخالفات والأخطاء، وإعادة تشكيل أُسس ضريبية بما يوافق المداخيل الفعلية للمكلف المحقق في محاسبته، خاصّة أنّ النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، يمنح للمكلف سواء كان شخصًا طبيعيًا أو معنويًا الحرية التّامة في التصريح بأرقام أعماله ومداخيله.

إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق تبرز الإشكالية الأساسية للدراسة، والتي يمكن صياغتها في السؤال الآتي:

- **ما مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر؟**

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح التّساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظلّ تطبيق النّظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية؟
- هل يساعد الشّكل الحالي للمنظومة الجبائية في الجزائر تحقيق فعالية جيدة، ويرفع من جودة الرقابة الجبائية؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي وبالتالي الرفع من فعالية الرقابة الجبائية؟
- ما هو واقع التحقيق في المحاسبة على مستوى مصالح الرقابة الجبائية في مديرية كبريات المؤسّسات في ظلّ تطبيق النظام المحاسبي المالي.

فرضيـات الدّراسـة:

من خلال النّموذج الفرضي للدراسة، يمكن صياغة الفرضية الرئيسة كالتالي:

- **يُساهم النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر.**

انطلاقًا من التّساؤل الرئيسي المطروح والتساؤلات الفرعية يمكن وضع مجموعة من الفرضيات التي سيتم إثبات صحّتها أو نفيها من خلال التّحليل العام لهذه الدراسة، وتتمثل الفرضيات في:

I. **الفرضية الفرعية الأولى:** جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من العناصر الجديدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

II. **الفرضية الفرعية الثانية:** الشّكل الحالي للمنظومة الجبائية في الجزائر يساعد على تحقيق فعالية جيدة، ويرفع من جودة الرقابة الجبائية.

III. **الفرضية الفرعية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

والتي وفقًا لنموذج الدراسة تتفرع بدورها إلى الفرضيات الجزئية الآتية:

1. **الفرضية الجزئية الأولى**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الخصائص النّوعية للنظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.
2. **الفرضية الجزئية الثانية**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.
3. **الفرضية الجزئية الثالثة**: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في استخدام التقنيات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي، والمتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

IV. **الفرضية الفرعية الرابعة**: تستند مصالح الرقابة على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بشكل كبير على المعلومات المالية المفصح عنها في محاسبة المكلفين بالضريبة والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي لكشف الثغرات المحاسبية والجبائية.

أهداف الدّراسة

الهدف الرئيسي لهذه الدّراسة هو تقييم مدى تحسن عملية الرقابة الجبائية بعد اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي، كما تهدف هذه الدراسة الى:

- الوقوف على حجم التهرب الضريبي بشكل عام ولدى المؤسسات الكبرى بشكل خاص.
- محاولة تقييم النظام المحاسبي المالي وإبراز أهم مستجداته، مدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، والصعوبات والعراقيل التي تعتري تطبيقه.
- توضيح مسار الرقابة الجبائية ومختلف الإجراءات المتعلقة بها، وتسليط الضّوء على التحقيق في المحاسبة على اعتباره أهم شكل من أشكال الرقابة الجبائية، والتطرق للآليات الحديثة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية لمجابهة التّهرب الضريبي.
- إعطاء صورة عن أكبر جهاز حكومي من الأجهزة المكلفة بعملية الرقابة الجبائية، والمتمثلة في مديرية كبريات المؤسّسات، ومحاولة تحديد مدى فعاليته وقياس أدائه الضريبي.
- التّطرق إلى مستجدات عمليات عصرنة ورقمنة الإدارة الجبائية، سواء على المستوى التنظيمي أو على المستوى الرقمي من خلال البوابتان الإلكترونيتان "جبايتك ومساهمتك" ودورهما في الرفع من كفاءة الأجهزة الرقابية.

أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من خلال تسليطها الضّوء على أهمّ الإصلاحات المحاسبية الأخيرة المتمثلة أساسًا في تبني النظام المحاسبي المالي المستنبط من المعايير المحاسبية الدولية في إطار تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية.

كما تستمد الدّراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها الضرائب في الاقتصاد الوطني، باعتبارها من أهمّ مصادر الإيرادات في الميزانية العامّة للدولة والتي تخصص لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة، مما يستدعي مجابهة ظاهرة التهرب من دفع الضرائب وتفعيل عملية الرقابة الجبائية باعتبارها أداة ردعية في يد الإدارة الجبائية.

وتكمن أيضًا أهمية هذه الدّراسة من خلال إبراز الأساليب والمناهج الحديثة المستخدمة من طرف المحققين الجبائيين لمجابهة مختلف أشكال الغش والتّهرب الضّريبي من خلال كشف التلاعبات المحاسبية ومناطق الخلل.

منهج البحث

تم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التّحليلي في الجزء النظري وذلك بهدف إبراز وتحليل متغيرات الدراسة والإلمام بالجوانب الفكرية للموضوع، أمّا في الجانب التطبيقي فقد قمنا باستخدام دراسة حالة رقابة جبائية لمؤسّسة أجنبية كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسّسات، بالإضافة إلى تدعيمها بدراسة إحصائية ببرنامج SPSS 26 اعتمادًا على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، بغرض اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى الإحصائيات والنتائج.

أسباب اختيار الموضوع

- الميول الشّخصي للدراسات المحاسبية والجبائية، والرغبة في تشخيص واقع البيئة المحاسبية الجزائرية.
- رغبة الباحث في وضع تجربته المهنية على مستوى المؤسّسات ومكاتب المحاسبة ومصلحة التحقيقات الاقتصادية المتخصّصة في خدمة البحث العلمي، ومحاولة تقريب البحث النظري مع الواقع التطبيقي.
- محاولة إثراء الأبحاث الأكاديمية عمومًا والمكتبة الجامعية خصوصًا بمثل هذا النوع من الدراسات التي تربط متغير محاسبي بمتغير جبائي.
- التّطلع لأهمية الرقابة الجبائية وقدرتها في الحدّ من التّهرب الضريبي واسترجاع أموال الخزينة العمومية.

الدّراسات السّابقة

شهدت دراسات كُلّ من النظام المحاسبي المالي والرقابة الجبائية اهتمامًا كبيرًا من قبل الباحثين في هذا المجال، حيث تقاطعت العديد من الأدبيات السّابقة مع هذا البحث أو أحد جوانبه، سنحاول في هذا الجزء استعراض بعض الدّراسات التي تمكّنا من الاطلاع عليها ونحن بصدد إعداد هذا البحث، وفيما يأتي بعض الدّراسات السّابقة:

❖ **دراسة (تومي سومية)** [1] بعنوان: النّظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحدّ من التّهرب والغش الجبائي-دراسة حالة الجزائر-

هدفت هذه الدّراسة إلى التّعرف عن مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في ضمان وتفعيل سيرورة التحقيق المحاسبي من خلال مسار مراجعة المعلومة المحاسبية، للحدّ من التّلاعبات المحاسبية التي يقوم بها المكلّفون بالضّريبة.

ولتحقيق أهداف هذه الدّراسة تمّ الاعتماد على برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل نتائج الاستبيان الذي وزّع على عينة ذات علاقة بالموضوع.

توصّلت هذه الدّراسة إلى أنّ النّظام المحاسبي المالي يساهم في منح الطّابع المقنع والمنتظم للمحاسبة محل المراقبة الجبائية، ممّا يؤدي إلى تسهيل عمل المفتش الجبائي للتحقق من مدى مصداقية وصحّة البيانات المالية المصرح بها، بالإضافة إلى ضرورة إدراج تكنولوجيا الاتّصال والإعلام، واستخدام الرقابة الالكترونية لتعزيز ثقة المكلفين بالضّريبة.

❖ **دراسة (محمد فيصل مايده)** [2] بعنوان: تأثير النّظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسّسة – دراسة حالة عينة من المؤسّسات-

هدفت هذه الدّراسة إلى إبراز مدى تطبيق النّظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ الاعتماد على برنامج الرّزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)لتحليل نتائج الاستبيان الذي وزع على عينة من الأفراد ذات علاقة بالموضوع.

توصّلت هذه الدراسة إلى أنّه توجد علاقة طردية إحصائية عند مستوى المعنوية $0.05 = \alpha$ بين تأثير تطبيق النّظام المحاسبي المالي على عرض عناصر القوائم المالية، وأنّ المعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية تحقّق متطلبات الافصاح اللاّزمة وتلبي احتياجات مستخدميها.

❖ **دراسة (قطاف نبيل)** [3] بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة (2010-2017) دراسة عينة من المؤسّسات.

هدفت هذه الدّراسة إلى إبراز أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري.

ولتحقيق أهداف هذه الدّراسة تمّ الاعتماد على دراسة ميدانية لعينة من المؤسّسات تنشط في إقليم ولاية بسكرة.

توصّلت هذه الدّراسة إلى أنّ التّشريعات الجبائية تهيمن على القواعد المحاسبية، وبالرغم من الجهود المبذولة لايزال هناك اختلاف كبير بين النظام المحاسبي المالي والنّظام الجبائي الجزائري.

[1] سومية تومي، (2020): النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي-دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.

[2] محمد فيصل مايده، (2017): تأثير النظام المحاسبي المالي (SCF)على اعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة – دراسة حالة عينة من المؤسسات-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

[3] قطاف نبيل، (2021): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة (2010-2017) دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

❖ **دراسة (بن عثمان عائشة)** [1] بعنوان: أثر تطبيق النّظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي — دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017-.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز فعالية نظام التدقيق الجبائي في ظلّ تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك بالتّطبيق على حالة الجزائر خلال الفترة من سنة 2005 الى 2017.

ولتحقيق أهداف هذه الدّراسة تمّ الاعتماد على تحليل وتقييم احصائيات نظام التدقيق الجبائي قبل وبعد تطبيق النّظام المحاسبي المالي، من خلال استخدام مؤشر عدد القضايا المراقبة ومؤشر المنازعات الجبائية.

توصلت هذه الدراسة إلى أنّ النّظام المحاسبي المالي قد ساهم في تقليص عدد الملفات المراقبة مقارنة بعدد الملفات المراقبة خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني وأن التدقيق الجبائي يسمح بالكشف عن الانحرافات والاخطاء، واسترجاع الموارد المالية لفائدة الخزينة العمومية.

❖ **دراسة (لياس قلاب ذبيح)** [2] بعنوان: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي —دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين.

هدفت هذه الدراسة إلى التّعرف على أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ الاعتماد على تحليل وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين من خلال توزيع ومعالجة إجابات الاستبيانات الموزّعة، وتحليلها عن طريق استخدام برنامج الرّزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، بالإضافة إلى دراسة حالة حول ملف جبائي خاضع للتّدقيق في المحاسبة، وكذا اجراء مقابلات مع مختصين في المجال.

توصّلت هذه الدّراسة أنّه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النظام المحاسبي المالي والتدقيق الجبائي، مع ضرورة السّهر على تطوير التّكيف والتقارب بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجزائري الجبائي، لاسّيما أنّهما تحت وصاية واحدة وهي وزارة المالية.

❖ **دراسة (بودرة فاطمة)** [3] بعنوان: تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره على تفعيل الرقابة الجبائية — الفترة 2016/2012.

هدفت هذه الدّراسة إلى تشخيص فعالية الرقابة الجبائية في ظلّ استخدام النّظام المحاسبي المالي وإبراز دور المؤشرات الضّريبية في زيادة فعالية الرقابة الجبائية.

---

[1] بن عثمان عائشة، (2019): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي —دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017- أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

[2] لياس قلاب ذبيح، (2018): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي —دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائيين والمدققين الخارجيين-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

[3] بودرة فاطمة، (2018): تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره على تفعيل الرقابة الجبائية —الفترة 2016/2012-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر.

ولتحقيق أهداف هذه الدّراسة تم الاعتماد على تحليل مؤشرات وعاء تحصيل الرقابة الجبائية والمنازعات الحاصلة، ومدى قدرتها على الرّفع من فعالية الرقابة الجبائية، إضافة إلى دراسة ملفين خاضعين للتحقيق المحاسبي.

توصلت هذه الدراسة أنّ النظام المحاسبي والنّظام الجبائي نظامان مستقلان، يشتركان في المفاهيم ويختلفان في الأهداف، وهذا ما يتطلب تكييف إجراءات الرقابة الجبائية مع القواعد المحاسبية.

- ❖ **دراسة (طيبة محمد رضا)** [1] بعنوان: أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق بدائل القياس المحاسبي في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في القوائم الجبائية، ومساهمة هذه المعلومات في ضبط الوعاء الضّريبي السّليم في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ الاعتماد على دراسة وصفية استطلاعية اعتمادًا على الاستبيان كأداة لجمع البيانات والذي تمّ توزيعه على عيّنة من مهني المحاسبة، ومن ثمّ تحليل النتائج باستخدام برنامج الرزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، بالإضافة إلى الاعتماد على النّمذجة بالمعدلات الهيكلية القائمة على المربعات الصّغرى الجزئية (SEM-PLS) من خلال تحليل المسار باستخدام برنامج (SmartPls3).

توصّلت هذه الدّراسة أنّ القياس بالقيمة العادلة يحسن من جودة المعلومات المالية وأنّه أكثر ملائمة للأغراض الجبائية من القياس بمبدأ التكلفة التاريخية.

- ❖ **دراسة (بوربيعة غنية)** [2] بعنوان: مساهمة المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي في بناء ديناميكية لترشيد القرار وإعادة تفعيل بورصة الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في خصوصية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، ومدى مساهمة المعلومات المالية المقدمة من طرف الشّركات المدرجة في البورصة في تفعيل هذه الأخيرة والتعزيز من كفاءتها.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ الاعتماد على دراسة واقع بورصة القيم المنقولة بالجزائر خلال الفترة 2010 إلى 2018 من خلال تحليل أداء سوق رأس المال باستعمال عدة مؤشرات.

توصّلت هذه الدراسة إلى وجود ضعف شديد في المؤشرات وهو ما يعكس ضعف أداء بورصة الجزائر وعجزها عن الاستفادة من المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المالي.

- ❖ **دراسة (تخنوتي أمال)** [1] بعنوان: الممارسة المحاسبية بين متطلبات النّظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية.

---

[1] طيبة محمد رضا، (2021): أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي. دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر.

[2] بوربيعة غنية، (2020): مساهمة المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي في بناء ديناميكية لترشيد القرار واعادة تفعيل بورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

هدفت هذه الدّراسة إلى توضيح ماهية النظام المحاسبي المالي وإبراز الاختلافات بين القواعد المحاسبية المطبقة فيه والمطبقة في المعايير المحاسبية الدولية.

ولتحقيق اهداف هذه الدراسة تمّ إجراء مسح مكتبي لمجموعة من البحوث العلمية السّابقة والكتب والدوريات ذات العلاقة بمحتوى البحث.

توصّلت هذه الدراسة إلى عدم مواكبة قواعد ومعايير النظام المحاسبي المالي المستجدات التي شهدتها البيئة المحاسبية الدولية، حيث لم يتم تحديث فقرات صلب النظام المحاسبي المالي ناهيك عن الكم الهائل من الاصدارات والتعديلات في المعايير المحاسبية الدولية في الفترة الأخيرة.

❖ **دراسة (بن حركو غنية)** [2] بعنوان: واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة تحليلية.

هدفت هذه الدّراسة إلى معرفة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظلّ تحديات البيئة المحاسبية الجزائرية، خاصّة منها البيئة المهنية، الضريبية والتعليمية.

ولتحقيق اهداف هذه الدراسة: تم الاستعانة باستبيانات موجهة إلى عينة من الفاعلين ذوو علاقة بالمحاسبة مهنيين وأكاديميين، ليتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات باستعمال حملة من الأساليب الإحصائية.

توصّلت هذه الدراسة: إلى أنّ النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية لم يحقق الأهداف المرجوة منه بعد 06 سنوات من الممارسة الفعلية، وأنّ البيئة المحاسبية غير مهيئة في ظلّ ضعف التأهيل الأكاديمي واختلاف التنظيم الجبائي والنظام المحاسبي المالي.

❖ **دراسة (KHARROUBI Kamel)** [3] **بعنوان:**

Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية اعتماد الدولة على عملية الرقابة الجبائية في كشف التهرب والغش الضريبي.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ إجراء مسح مكتبي لمجموعة من البحوث العلمية السابقة والكتب ذات العلاقة بمحتوى البحث.

---

[1] تخنوني أمال، (2019): الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر.

[2] بن حركو غنية، (2019): واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.

[3] KHARROUBI Kamel, (2011) : Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister en science commerciales, Faculté Des Sciences Economiques, De Gestion Et Sciences Commerciales, université d'Oran. Algérie.

توصلت هذه الدراسة إلى أنّ ظاهرة الغش الضريبي تشكل تهديدًا كبيرًا للاقتصاد الوطني، لذا فمن الواجب الرفع من فعالية عملية الرقابة الجبائية، وتسليط العقوبات الردعية المناسبة وفرض سلطة القانون لحماية أموال الخزينة العمومية.

❖ **دراسة (حسين محمود عبد الله)** [1] بعنوان: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج والمداخيل علة فعالية النظام الضريبي السّوري.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تمّ دراسة عينة من شركات المساهمة في سورية والمنشورة بياناتها في هيئة الأوراق والأسواق المالية، كما تمّ تحديد وتحليل القواعد المحاسبية المعتمدة في الاقرارات الضّريبية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كقواعد محاسبية معتمدة لتحديد النتائج الصّافية يؤدي إلى زيادة فعالية النظام الضريبي من خلال عدالة النظام الضريبي.

موقع الدراسة من الدراسات السّابقة

تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السّابقة في مجال دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي، المستمد من قواعد ومبادئ المعايير المحاسبية الدولية.

وقد حاولنا التعمق في إبراز مميزات وخصائص الممارسة المحاسبية ومتطلبات جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ومعرفة مدى ملاءمتها لأغراض الرقابة الجبائية في الجزائر.

ركزت معظم الدراسات السّابقة على أحد متغيرات الدراسة، فمنها ما تطرقت إلى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، ومنها ما استعرضت توافق النظام المحاسبي مع النظام الجبائي ومنها ما تطرقت إلى فعالية الرقابة الجبائية للحدّ من التهرب الضريبي، أمّا الدراسات التي تربط النظام المحاسبي المالي بعملية الرقابة الجبائية فهي قليلة جدّا.

استهدفت هذه الدراسة مجتمع وعينة مختلفة عن باقي الدراسات السّابقة، كما استطلعت آراء المحققين الجبائيين في مديرية كبريات المؤسسات، إذ أن هذه فئة تتمتع بمستوى جيد من الكفاءة والمهارة.

اعتمدت الدراسات المشابهة الأخرى في الدراسة الميدانية إمّا على دراسة حالة أو على دراسة استطلاعية باستخدام برنامج (SPSS) أو دراسة بعض المؤشرات قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين اعتمدت هذه الدراسة بالإضافة إلى الدراسة الاستطلاعية لآراء المحققين الجبائيين ومهني المحاسبة والجباية، على دراسة واقعية لحالة رقابة جبائية لشركة كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسّسات.

---

[1] حسين محمود عبد الله، (2015): أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية قي سورية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية.

هيكل الدّراسة

تضمنت هذه الدّراسة أربعة فصول، حيث تمّ التّطرق في الفصول الثلاثة الأولى إلى الجوانب النظرية للبحث، بينما تمّ التّطرق في الفصل الرابع إلى الدّراسة الميدانية، والتي تمثل الجانب التّطبيقي من هذا البحث، وبناءً عليه يمكن ذكر أهم الجوانب التي تم التطرق إليها في هذه الفصول فيما يأتي:

- الفصل الأول بعنوان المحاسبة في الجزائر بين متطلبات البيئة الدولية وواقع الإصلاحات؛ حيث تضمّن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، تمّ التطرق في المبحث الأول إلى مدخل مفاهيمي للمحاسبة، بينما تم التطرق في المبحث الثاني إلى البيئة المحاسبية الدولية، ليتم التطرق في المبحث الثالث والأخير إلى إصلاحات البيئة المحاسبية في الجزائر.

- الفصل الثاني بعنوان تقديم وتقييم النظام المحاسبي المالي؛ حيث تضمن هذا الفصل أيضًا ثلاثة مباحث رئيسية، تم التطرق في المبحث الأول إلى تقديم النظام المحاسبي المالي، بينما في المبحث الثاني تم التطرق إلى الممارسة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أمّا في المبحث الثالث فقد تمّ التطرق إلى تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- الفصل الثالث بعنوان الرقابة الجبائية في الجزائر؛ حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، تطرقنا في المبحث الأول إلى الضريبة والنظام الضريبي الجزائري، بينما تم التطرق في المبحث الثاني إلى الإطار العام للرقابة الجبائية، ليتم التطرق في المبحث الثالث إلى دور فحص وتدقيق مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

- الفصل الرابع بعنوان دراسة ميدانية لدور النظام المحاسبي المالي في تحسين الرقابة الجبائية، حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية؛ تم التطرق في المبحث الأول إلى مدخل لدراسة حالة تحقيق في محاسبة شركة كبرى في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ بينما تمّ التطرق في المبحث الثاني إلى دراسة حالة-عمليات فحص المحاسبة، التدقيق والتسوية-، ليتم التطرق في المبحث الثالث والأخير إلى دراسة استطلاعية على عينة من المحققين الجبائيين ومهني المحاسبة والجباية.

الفصل الأول:

المحاسبة في الجزائر بين متطلبات البيئة الدّولية وواقع الإصلاحات

مقدمة الفصل الأول

عرفت المحاسبة تطورًا كبيرًا تزامنًا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مرّ العصور، حيث تميزت كلّ مرحلة بمجموعة من الخصائص والمميزات، وقد ازداد الاهتمام بالمحاسبة بشكل كبير في القرنين الأخيرين، وظهرت كعلم منفصل عن العلوم الاقتصادية الأخرى، وفي ظل الانتشار الكبير للشّركات المتعددة الجنسيات في العالم وزيادة أنشطتها الدولية واتّساع رقعة أعمالها، أدى ذلك إلى ظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت المحاسبة التقليدية عن حلها، وبات من الضروري السّعي للوصول إلى لغة مشتركة تعبر عن الوضعية المالية للمؤسّسة، فظهر ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية لتذليل الصعوبات والحدّ من درجة الاختلاف وتقريب الممارسات المحاسبية.

لم تعد المحاسبة تقنية فقط بل أصبحت أداة ووسيلة تسيير تساهم في إعطاء الصورة العادلة والحقيقية للأحداث الاقتصادية والتجارية، ولأن المحاسبة هي العصب المحرك للاقتصاد، فقد سارعت الجزائر لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العالمية، حيث قامت بالعديد من الإصلاحات المحاسبية على غرار الإصلاحات الاقتصادية الأخرى تزامنا مع التطورات الجديدة للبيئة الاقتصادية المحلية.

هذه الإصلاحات المحاسبية، موضوع دراستنا في هذا الفصل حيث يتفرع هذا الأخير إلى ثلاث مباحث، يتضمن المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة من حيت نشأتها، تعريفها، أهدافها، وفروعها، في حين يعرض المبحث الثاني البيئة المحاسبية الدولية، أمّا المبحث الثالث فيتضمن البيئة المحاسبية في الجزائر من خلال التعرف على أهم الإصلاحات المحاسبية وواقع البيئة المهنية والبيئة التعليمية، مع تسليط الضّوء على المخطط المحاسبي الوطني.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمحاسبة

تسعى المحاسبة إلى تحديد وقياس نتيجة نشاطات المؤسّسات خلال فترة زمنية محددة وتوصيل المعلومات لمختلف مستخدميها، ويقصد بمستخدمي المعلومات جميع الأطراف التي يمكن أن تستخدم تلك المعلومات في عملية اتّخاذ القرارات أو عملية التقويم، وقد تطورت المحاسبة اعتمادا على مختلف العلوم الأخرى كالرياضيات والإحصاء، وتم وضع قواعد ومبادئ يلتزم بها المحاسبون وأصبحت بذلك علم تحكمه مجموعة من المفاهيم والأسس تعمل على تفسير الظواهر الاقتصادية لنشاطات المؤسّسات، وعليه أصبحت المحاسبة تتأثر بالعوامل البيئة المحيطة بها كما تؤثر فيها كذلك.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة

تهتم المحاسبة بتوفير المعلومات والبيانات داخل المنشاة الاقتصادية أيًا كان شكلها القانوني، بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تزاوله سواء كان صناعيًا، تجاريًا أو خدماتيا.

1-التطور التاريخي للمحاسبة: تطورت المحاسبة نتيجة للتطورات الفكرية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات، حيث اهتمت المحاسبة منذ نشأتها بقياس ثروة الأفراد والجماعات وبالمعاملات التجارية فيما بينهم، وقد مرّ الفكر المحاسبي في طريق تطويره على عدّة مراحل، يمكن ايجازها في المراحل الآتية:

– **الحقبة التاريخية الأولى** : وتمتد منذ القدم حتى نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد، حيث أبرزت الألواح والكتابات القديمة التي ظهرت على جدران المعابد والكهوف أن البابليين والإغريق والرومان وكذلك الفراعنة مارسوا المحاسبة بصورتها البدائية، والتي كانت محصورة بتسجيل عمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد وإحصاء الثروات وتجهيز الجيوش، ويتم تسجيل تلك العمليات على ألواح من الطين والصّلصال والتي كانت تختم ثم تفخر لكي يمكن الاحتفاظ بها كسجلات المحاسبة في المستقبل[1].و تثبت بعض الآثار القديمة أن وجود الحسابات يعود الى 2000 سنة قبل الميلاد، وبالتحديد مع ظهور قانون حامورابي[2].

وقد توج التطور لدى الحضارة الرّومانية والإغريقية بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلاً من المقايضة كوسيلة للقياس المحاسبي (600 ق م)، كما تم استخدام الأنظمة العددية وتطورت عمليات التعامل بالأجل في مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية، وقد انصب الاهتمام آنذاك على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحساب الضريبة والتوسع في استخدام النقود، كل ذلك ترافق مع تطور كبير في أنواع واعداد المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية[3].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، (2007): أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دون طبعة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص22.

[2] Nikitin Marc, Regent M.O, (2000) : Introduction à la comptabilité, Armond Colin édition, Paris, France, P 16.

[3] عبد الستار الكبيسي، (2008): الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص15.

وقد لعبت الحضارة الإسلامية دورًا فعّالا في تطور المحاسبة، فقد كان النبي محمد (صلى الله عليه وسلم) يحاسب من يقوم بجمع الزكاة والصّدقات، وتسجيل ما يتم تحصيله أو ما يتم صرفه من أموال، وبلغت المحاسبة مكانة عالية على أيدي المسلمين الأوائل، فقد كان الفاروق عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) هو أول من نظم وأنشأ الدواوين، والديوان هو الدفتر الذي يسجل فيه التزامات الدولة وحقوقها، وإيرادات بيت المال ومصروفاته، وكان يطلق على المحاسبين (الحسبة أو كتبة الأموال)، وعلى هذا الأساس تم تصوير الميزانية (قائمة المركز المالي) للوقوف على الوضع المالي في ديوان المال والحكم عليه، ما يمثل انعكاسًا لتطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وفي عهد الخلافة الأموية والعباسية تطورت مهنة المحاسبة بشكل عام والسياسات المتبعة في تطبيقها بشكل خاص، نظرًا للاهتمام بإثبات جميع العمليات المالية مؤيدة بالمستندات التي تثبت صحتها، وكذلك بالاهتمام بحفظ الأموال في خزائن خاصة وتطبيق قواعد الرقابة عليها، وإجراء الجرد الدوري في نهاية كل مدة[1].

– **الحقبة التاريخية الثانية:** تعتبر هذه المرحلة كفترة نشأت فيها المحاسبة المعاصرة، وقد تميزت بمسك دفاتر محاسبية وفقا لأسلوب القيد المزدوج* والذي ينسب للعالم الإيطالي لوكا باتشيولي** (Loca Pacioli) الأمر الذي أحدث انقلابًا حاسمًا في تطور عالم المحاسبة حيث ترتب على ذلك البدء في تنظيم المجموعات الدفترية المحاسبية، والاتّجاه نحو قياس الربح من خلال ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر[2]. وقد ألف لوكا باتشيولي أطروحة موسومة:

(Summa de arithmatica geometric de compuieset proprtionalita)

وتجدر الإشارة أن هذا العالم كان قد اعترف صراحة ضمن مقدمة أطروحته بأنّه لم يكن هو مبتكر أسلوب القيد المزدوج، وأن كل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم جمعها وكتبها في مؤلف مطبوع[3].

ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة، بعد أن كانت قد قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة، وخلال هذه المرحلة التاريخية ازدادت علاقة المحاسبة بالرياضيات حين تعدى إطار التعاون بينها حدود الأساليب، ليدخل مجال المفاهيم، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التكافؤ الرياضي، وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير أساليبها بدءًا بأسلوب ترصيد الحسابات، وإعداد ميزان المراجعة وتصحيح الأخطاء المحاسبية، وانتهاء بمعادلة الميزانية[4].

---

[1] وليد بن محمد الشباني، (2014): مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، دون طبعة، العبيكان للنشر، الرياض السعودية، ص ص 2-3.

[2] علي عبد الله شاهين، (2011): النظرية المحاسبية، دون طبعة، مكتبة أفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة فلسطين، ص 2.

[3] محمد مطر، (2007): مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ص 19.

[4] وليد ناجي الحيالي، (2007): نظرية المحاسبة، الجزء الأول، دون طبعة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 29.

* أسلوب القيد المزدوج هو مصطلح محاسبي حيث يتطلب تسجيل كل عملية مالية على شكل مدين ودائن.

** لوكا باتشيولي: راهب واستاذ للرياضيات في جامعة ميلانو الايطالية.

– **الحقبة التاريخية الثالثة:** في الفترة التاريخية اللاحقة لباتشيولي التي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاء أوربا، وليس من قبيل الصدفة أن يكون معظم الذين حملوا لواء تعليمها من المهتمين بالرياضيات[1]، واستمرت في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السّابقة، وهي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية وفض النزاعات.

ومع ظهور الثورة الصناعية وما نتج عنها قيام شركات المساهمة، برؤوس أموال كبيرة وتعدد وسائل التمويل وما ترتب عليه من انفصال إدارة المشروع عن مالكه، وظهور الشّخصية المعنوية المستقلة للمشروع، ما ألقى على المحاسبة مسؤوليات جديدة، حيث أنصب اهتمام المحاسبين على قياس الدخل المتحقق للمشروع، والذي يمثل محور اهتمام المالكين وهدفهم الأساس من المساهمة في المشاريع[2]، وزاد الاهتمام وبشكل كبير بإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، والتي يقوم بمراجعتها وتدقيقها المحاسبين القانونين لغرض اعتمادها، ممّا يضفي عليها المصداقية تجاه الأطراف المستخدمة لها.

ومن المعروف أن شركات المساهمة لها خاصيتين ذات تأثير بالغ على المحاسبة: الخاصية الأولى هي خاصية استمرار شركات المساهمة، وهذه تعتبر الأساس الذي يقوم عليه فرض الاستمرار في المحاسبة المالية، أمّا الخاصية الثانية فهي خاصّية انفصال الملكية عن الإدارة، وهذا ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة وهذه الخاصية يرجع لها المفهوم المحاسبي الخاص بالشّخصية المعنوية المستقلة، ولقد كان لهذه الخاصية أثر كبير على المحاسبة[3].

نظرًا للتطورات السّابقة، فقد تطورت المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية، وقد كان لاستخدام الحواسيب وبرمجيتها وادخال الحسابات الإلكترونية في عمليات البيانات المحاسبية إلى إعداد تقارير ومعلومات محاسبية بسرعة كبيرة وفي الوقت المحدد مع تميزها بالملائمة والدقة لمستخدميها من متخذي القرارات مع اختلاف فئاتهم.

ويمكن القول بأنه منذ عام 1950 وحتى الآن قد ظهر مجموعة كبيرة من الدراسات المتعمقة حول نظرية المحاسبة، قد ساهم في تفسير كثير من التطبيقات القائمة وتطويرها في الاتّجاهين الأفقي والرأسي، الأفقي بتوسيع مجال الاهتمام ونطاق القياس، والرأسي بتطوير أساليب ووسائل القياس والتوصيل، وإن كان يؤخذ على هذه الدراسات أنّها لم تتفق على منهج واحد في المعالجة إلا أنّ ذلك يمثل ظاهرة صحية في بداية الاهتمام الذي سينتهي بالتقارب في مناهج الدراسة، والتعارف على إطار مقبول يتم بالواقعية والمرونة لاستيعاب كلّ مستحدث [4].

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] باسمة فالح النعيمي، (2012): المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن، ص 15.

[3] عباس مهدي الشيرازي، (1990): نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة النشر والتوزيع، الكويت، ص ص 20-21.

[4] محمود الناغي، (2017): نظرية المحاسبة مدخل معاصر، دون طبعة، المكتبة المصرية، مصر، ص 18.

وممّا لا شكّ فيه أنّ ظهور المنظمات المهنية وجمعيات المحاسبة لعب دورًا مهمًا في تطوير المحاسبة، وساهمت هذه المنظمات سواء المحلية والدولية في تطوير مبادئ ومفاهيم المحاسبة بالإضافة إلى مساهمتها في إصدار المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى ترشيد السّلوك المهني الذي يحكم عمل المحاسبين بمختلف أنماطهم، والاهتمام بجانب الأخلاقي للمهنة الذي يعد جزءًا مهما لكل مهنة.

2-مفهوم المحاسبة

يرتبط تعريف المحاسبة بالمراحل التاريخية لتطورها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وسنستعرض في إطار تاريخي بعض التعاريف التي قدمت للمحاسبة:

في عام 1940 أعطى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين « A.I.C.P.A »* تعريف للمحاسبة على أنّها :

" فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والاحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تسفر عن هذه العمليات والأحداث"[1]

ركز هذا التعريف على تحديد وتوضيح طبيعة العمل المحاسبي والذي يتمثل أساسًا فيما يلي:

التسجيل: أي تسجيل جميع العمليات المالية في دفتر أو مجموعة من الدفاتر.

التبويب: يتم ترتيب وتصنيف جميع البيانات والمعلومات حسب طبيعة كل واحدة.

التلخيص: هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها وتوديعها على شكل معلومات مفيدة من خلال قوائم وتقارير توضح النتائج والمعلومات المطلوبة.

وقد عبرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة «A.A.A» ** في تعريفها المحاسبة عام 1966 عن مفهوم أكثر شمولاً من التعريف السّابق، وأكثر تركيزًا لوظائف وخصائص المحاسبة بقولها:

---

[1] يوسف محمد جربوع، (2014): نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، دون دار النشر، عمان الأردن، ص 02.

*American institute of certified public Accountant (A.I.C.P.A)

(وهي منظمة مهنية غير ربحية تضم مجموعة من المحاسبين المعتمدين في الولايات المتّحدة الأمريكية)

** American Accounting Association (A.A.A)

(هي مؤسسة غير ربحية مؤلفة من محاسبين أكاديميين في الولايات المتحدة الأميركية، تأسست عام 1916)

"المحاسبة هي وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بالشّكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بأفضل مجالات التقدير الشّخصي في اتّخاد القرارات"[1]

نلاحظ أنّ هذا التعريف أضاف المعلومات التي تعدها المحاسبة يجب أن تكون ذات فائدة في اتّخاذ القرارات الاقتصادية وفي ترشيد عملية الاختيار.

كما يمكن تعريف المحاسبة بأنّها:

"نظام متكامل في معالجة المعلومات الذي يهتم بتحديد وقياس الأحداث الاقتصادية، التي يكون لها تأثير على المنشآت، وتقديم تلك الأحداث الى متخذي القرارات، بعد تفسيرها وتحليل نتائجها"*[2].

إنّ تطور الوظيفة المحاسبية من دور مسك وتنظيم السجلات إلى دورها كنظام المعلومات رافقه أيضًا تطور مواز على تعريفها فأصبحت تعرف على أنّها " **نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس، وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتّخاد القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات"[3]** .ولذلك فإن المعلومات المحاسبية هي وسيلة اتصال مفتوحة لجميع المستعملين تتخذ منها مجموعة كاملة من القرارات التي تؤثر على حياة الشركة، وهذا يعني ضمنا أن المحاسبة يجب أن تتطور في إطار محدد وأن تمتثل لمبادئ معينة[4].

في الواقع فإن المحاسبة هي لغة الأعمال، وكلما كان فهمنا لهذه اللّغة أفضل كلما كانت زادت معرفتنا على فهم ما الذي يحدث بالنسبة لعمليات التّمويل، ونشاط الأعمال التي تقوم بها، ولا يجب الخلط بين إمساك الدفاتر والمحاسبة، إذ أن إمساك الدفاتر هو الجانب الميكانيكي للمحاسبة تمامًا مثلها أن الحساب هو جزء من الرياضيات، وتتضمن المحاسبة بعض عناصر إمساك الدفاتر، ولكن المحاسبة تمتد إلى استخدام المعلومات التي ينتجها إمساك الدفاتر، وتبدأ العملية المحاسبية وتنتهي بالأفراد الذين يتخذون القرارات[5]، وبشكل عام فان المحاسبة تتضمن العملية الكلية لتحديد الأحداث الاقتصادية، تسجيلها والافصاح عنها وايصالها إلى الجهات ذات العلاقة[6].

---

(1) يوسف محمد جربوع، نفس المرجع السابق، ص8.

(2) وليد ناجي الحبالي، (2007): المحاسبة المتوسطة، دون طبعة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص17.

(3) بويعقوب عبد الكريم، (1999): أصول المحاسبة العامة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص11.

(4) Cyrille Mandu, (2003) : COMTABILITE GENERALE DE L'ENTREPRISE, Editions de Boeck Université, Bruxelle, Belgique, P 07.

(5) والتر هاريسون وآخرون، (2018): المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة التاسعة، فهرسة الملك فهده الوطنية أثناء النشر، ص14.

(6) ويجانت وآخرون، (2014): مبادئ المحاسبة، دون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة السعودية، ص 44.

يستخلص مما سبق أن للمحاسبة جانبين: الجانب العلمي، بمعنى أنها عبارة عن علم يستند إلى مجموعة من المبادئ والفروض العلمية التي تحكم تسجيل وتبويب وتحليل معاملات المنشآت الاقتصادية معبرًا عنها بقيم نقدية، أمّا الجانب التطبيقي، بمعنى أنّها فن تسجيل وتبويب العمليات المالية وبيان أثارها على نتائج أعمال المنشآت ومركزها المالي، وهو الجانب الذي يعتمد على الممارسات العملية واكتساب المهارات من خلال تصميم النظم المحاسبية المختلفة بما يتلاءم مع طبيعة المنشآت وشكلها القانوني[1].

لقد أثبت علم المحاسبة في السّنوات الأخيرة بأنه علمًا قائمًا بحدّ ذاته، وذلك من خلال استخدام الفرضيات والمعايير في إثبات صحة المبادئ المحاسبية وجعلها حقائق ثابتة، ما يعني أنّ المبادئ المحاسبية تعتبر معايير أداء تم التوصل إليها من خلال التطبيق العملي، ومن ثم قبولها والتعرف عليها، لذلك تم وضع نظام متكامل يشمل الأهداف والأسس التي يتم بموجبها إعداد مبادئ متناسقة لوصف مهام ومحددات علم المحاسبة والقوائم المالية، وقد سمي هذا النظام بالإطار النظري لعلم المحاسبة المالية[2].

3-المفاهيم الأساسية للمحاسبة

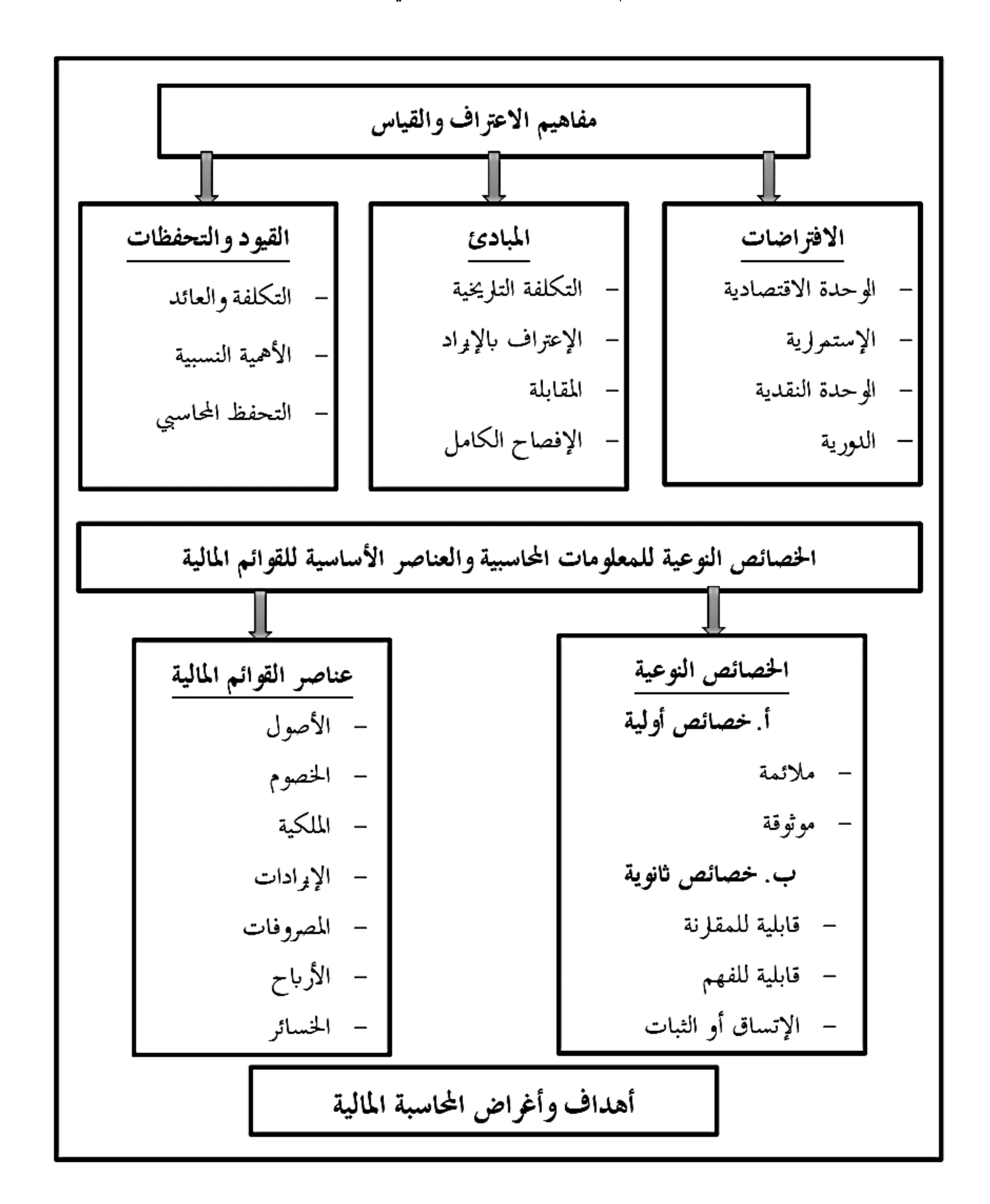
تهتم المحاسبة بتوفير المعلومات التي يستفيد به العديد من الأطراف، ومع التطور السّريع في تكنولوجيا الاتّصالات وما يتطلبه من ضرورة توافر معلومات ملائمة ذات جودة وفي التوقيت المناسب وبتكلفة أقل، كان لابدّ من الاستناد إلى إطار مفاهيمي يحدد أهداف المحاسبة المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تزيد من قابلية فهم مستخدمي تلك المعلومات، وثقتهم فيها، وتعزز قابلية القوائم المالية للمقارنة سواء لنفس المنشأة خلال سنوات مختلفة أو بين المنشآت تزاول نفس النّشاطات، بالإضافة إلى العناصر الأساسية التي تتضمنها التقارير المالية، وتشمل مجموعة من الافتراضات، الأسس والمبادئ .ويتمثل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية فيما يلي:

---

[1] وابل بن علي الوابل، (2001): أسس المحاسبة، الطبعة الثالثة، فهرسة مكتبة الملك فهده الوطنية أثناء النشر، الرياض، السعودية، ص9.

[2] سعود جايد مشكور وآخرون، (2012): المحاسبة المتوسطة رؤية معاصرة، الطبعة الأولى، الميزان للطباعة والنشر، العراق، ص 10.

الشكل رقم (1-1): الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية



المصدر: سماسم كامل حدو، محمد كمال منشاوي، (2020): مبادئ المحاسبة المالية، جامعة عين الشمس، مصر ص 8.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة

ممّا سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم التي تكون الإطار الفكري المحاسبي تبعًا لحاجيات المؤسّسات، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي البسيطة المتمثلة في مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال ممّا يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة، لذلك فإنّ للمحاسبة أهداف متعددة يمكن إجمالها في:

أ) **الأهداف التقليدية للمحاسبة:** تتمثل الأهداف التقليدية للمحاسبة في حساب وعرض نتائج نشاط المؤسّسة من ربح وخسارة خلال فترة زمنية يطلق عليها السّنة المالية.

ب) **الأهداف الحديثة للمحاسبة:** ويمكن تلخيصها كالتالي [1]:

- تزويد مختلف المصالح في المؤسّسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية.
- تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضّرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.
- تعريف الغير (الشّركاء، الدائنون، البنوك...) عن الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة وأدائها المالي.

وتماشيًا مع ما تمّ ذكره، يتبين أن المحاسبة تقدم المعلومات المالية إلى أطراف متعددة يطلق عليها مصطلح " مستخدمو المعلومات المالية"، ويختلف نوع المعلومات التي يطلبها هؤلاء المستخدمون بحسب حاجاتهم لتلك المعلومات ويمكن تصنيف مستخدمي المعلومات المحاسبية على النحو التالي[2]:

المستثمرون الحاليون والمحتملون: وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

- المعلومات الدّاعمة لاتّخاذ قرارات الشراء والبيع لأسهم الشّركة من قبل المستثمرين.
- المعلومات الخاصّة بتحديد مستوى توزيع الأرباح السّابقة والحالية والمستقبلية لمساعدة المستثمرين في اتّخاذ القرارات.
- المعلومات المساعدة في تقييم كفاءة أداء إدارة المنشأة للمستثمرين.
- المعلومات التي تساعد في تقييم سيولة الشركة ومقارنتها مع شركات أخرى في تقييم أسهم المنشأة.

الموظفون: يحتاج الموظفون في الشّركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالبهم لتحسين أوضاعهم الوظيفية.

الموردون والدائنون الخارجيون: يحتاج هؤلاء الأطراف إلى معلومات تساعدهم في تقييم مدى جدوى التعامل مع المنشأة وقدرتها على سداد الديون في الآجال المحددة.

---

(1) عبد الرحمان عطية، (2009): المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دون طبعة، دار النشر جيطلي، الجزائر، ص6.

(2) محمد ابو نصار، جمعة حميدات، (2017): معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، دون طبعة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ص ص 04 05.

العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عمليات الإنتاج وتزويد الأسواق.

المقرضون: يتطلع المقرضون إلى الحصول على بيانات تمكنهم من تقييم القدرة المالية للمؤسّسة التي تستعير على تجميع السّيولة الكافية لتسديد الديون والمصاريف المترتبة عليها في الفترات المحددة، كما يرغبون في تقييم مدى التزام المؤسّسة المستعيرة بمعايير محاسبية مثل نسبة الديون المستحقة للغير إلى حقوق الملكية.

الحكومة ودوائرها المختلفة: تحتاج الإدارات الحكومية والأقسام المتنوعة إلى بيانات تمكنها من التحقق من مدى امتثال الشّركة للقواعد المتعلقة مثل القانون التجاري والقوانين الضريبية، وكذلك تتطلب معلومات تعين في تقدير الضّرائب المتنوعة المفروضة على الشركة وتحديد مدى امتثال هذه المؤسسات لدفع هذه الضرائب، وتقدير الدور الإجمالي للشركة في الاقتصاد الداخلي.

الجمهور: الجماهير معلومات تتعلق بالأطراف المذكورة سابقًا، بالإضافة إلى بعض البيانات الخاصّة الإضافية التي قد يكون تقديمها ضمن التقارير المالية العامة صعبًا.

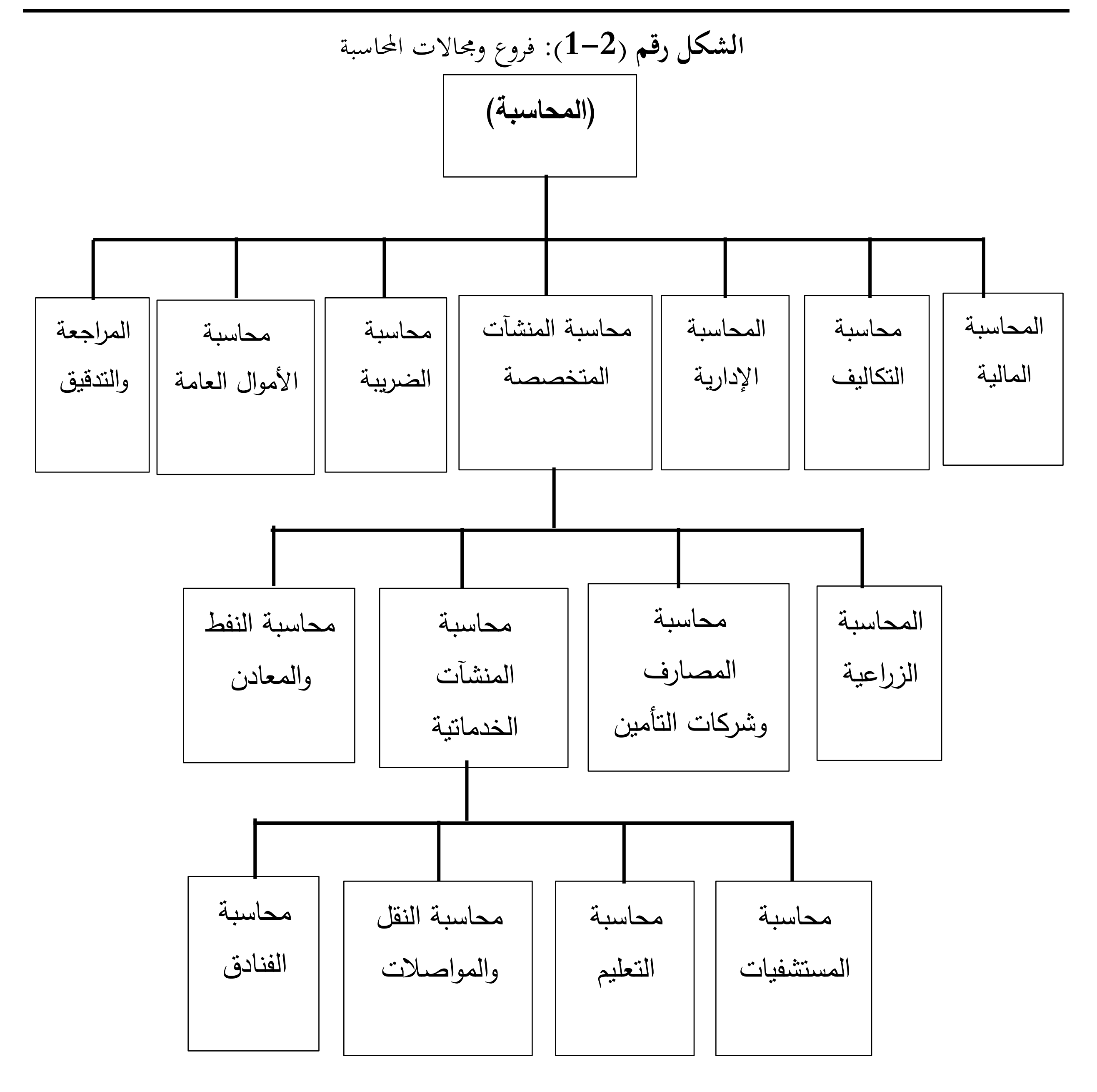
ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشأة، والمستشارون الماليون والمحللون، والاسواق المالية، والمنافسون والمحامون.

المطلب الثالث: فروع ومجالات المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

1- فروع ومجالات المحاسبة:

تطورت المحاسبة بتطور الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية ممّا أدّى إلى ظهور فروع جديدة متخصصة يتناول كل فرع منها موضوعات معينة ويخدم أطراف محددة والتي يمكن إجمالها في الشّكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم (2-1): فروع ومجالات المحاسبة



المصدر: وليد ناجي الحيالي، (2007): أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، بدون طبعة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 25.

ويمكن أن نشير باختصار إلى مفاهيم فروع المحاسبة الرئيسية، والتي وردت في الشّكل السّابق.

- **المحاسبة المالية:** المحاسبة المالية أو العامة هي العملية التي تنتهي بإعداد التقارير المالية لمنشأة معينة لاستخدامها من قبل أطراف داخلية وخارجية كالمستثمرين والموردين والمقرضين والمصالح الحكومية.(1)
- **المحاسبة الإدارية:** وهي الفرع الذي يهدف إلى توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها المختلفة وخاصة وظائف الرقابة والتخطيط، فهي تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعدها في القيام برسم الخطط ووضع السّياسات المختلفة لاستغلال الموارد المتاحة لها واتّخاد القرارات، كما تساهم في تمكين الإدارة من المتابعة

(1) سمية أمين علي وآخرون، (2019): المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دون طبعة، دون دار النشر، القاهرة، مصر، ص 5.

والرقابة على كفاءة الأداء، وبالتالي فإنّ جودة أداء هذه الوظائف يتوقف على دقة البيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية[1]، وغالبا ما يشار للمحاسبة الإدارية بالمحاسبة الداخلية في إشارة إلى تركيزها اهتمامها بتقديم معلومات مفصلة لإدارة المنشأة.

- **محاسبة التكاليف: (المحاسبة التحليلية)**: تسمى أيضًا وعلى نحو متزايد بمحاسبة التسيير وتهدف في المقام الأول إلى توفير المعلومات عن العمليات الداخلية للمنشأة لمساعدة المديرين على اتّخاذ قرارتهم[2]، وتسعى المحاسبة التحليلية إلى تحديد تكاليف الإنتاج وكذلك مساعدة إدارة المنشأة على تخطيط الأنشطة الإنتاجية المختلفة وتفعيل الرقابة عليها بغرض الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج المختلفة، ويهتم هذا النوع من المحاسبة بخدمة الإدارة حيث ترتبط بكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فهي ترتبط بالمحاسبة المالية كونها تعمل على توفير المعلومات المتعلقة بتحديد بعض التكاليف والأعباء اللازمة لإعداد القوائم المالية، كما ترتبط بالمحاسبة الإدارية نظرا لما توفره محاسبة التكاليف من بيانات تستخدمها إدارة المنشأة في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات[3].
- **محاسبة المنشآت المتخصصة (المحاسبة الخاصة)**: هي المحاسبة التي تهتم بطرق وأساليب تسجيل وتبويب العمليات المالية الخاصة بمنشآت تزاول أنشطة اقتصادية متخصصة، كالمنشآت الزراعية أو المصرفية أو أشغال البناء وكذلك شركات التأمين .....الخ، ولا شك أن هذه الأساليب أو الطرق لا تخرج عن القواعد أو المبادئ التي تحكم المحاسبة المالية أو المحاسبة التحليلية أو غيرها.
- **محاسبة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية)**: وتسمى كذلك بالمحاسبة العمومية وهي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (المؤسّسات الحكومية)، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصّرف المحاسبين العموميين[4].
- **المحاسبة الضريبية**: تستفيد الكثير من الجهات من المعلومات المحاسبية التي يقدمها قسم المحاسبة، ومن أهمّ هذه الجهات الإدارة الضريبية (الجبائية)، فالمحاسبة الضريبية تهتم بتحديد المداخيل الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد العناصر المعفاة من الضريبة وإضافة الاستردادات عند احتساب الوعاء الضريبي، وذلك بهدف تحقيق العدالة في توزيع الاعباء الضريبية على كافة أفراد المجتمع[5]، ويتزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام بالمحاسبة الضريبية نظرًا لكون الإيرادات المحصلة عن طريق جباية الضرائب تمثل مصدرا أساسيا من مصادر تمويل خزينة الدولة.

[1] وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص14.

[2] Karine CERRADA et autres, (2014) : comptabilité et analyse des états financiers, De Boeck supérieurs sa, 1ere edition, Belgique, P 06.

[3] وابل بن علي الوابل، مرجع سابق، ص ص 14-15.

[4] محمد مسعي، (2003): المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار الهدى، الجزائر، ص8.

[5] مي عبد ربه الجرجاوي، (2015): مبادئ المحاسبة المالية، دون طبعة، جامعة الإسراء، غزة، فلسطين، ص18.

- **المراجعة والتدقيق:** يعتمد هذا الفرع في فروع المحاسبة على فحص ومراجعة السّجلات والدفاتر المحاسبية والقوائم المالية من طرف محاسب قانوني مستقل مرخص له للقيام بهذه المهمة، على أن يبدي رأيه حول صحة التقارير والقوائم المالية، والمصادقة على صحة الحسابات السنوية للمنشآت والهيئات، ومدى انتظامها وانسجامها ومطابقتها للقوانين المعمول بها.
- **فروع حديثة للمحاسبة:** ظهرت مؤخرًا فروع جديدة للمحاسبة، كالمحاسبة الجنائية التي تهتم بالتحقيق في الغش والتلاعب في المعلومات المالية والمحاسبية، والمحاسبة البيئية التي تهتم بتتبع أثر نشاط المؤسّسة على حماية البيئة ضمن السعي الى التنمية المستدامة، بقياس النشاط الاجتماعي للمؤسسة والمساهمة في القضاء على الآفات الاجتماعية وهذا تماشيا مع مفهوم المساءلة الاجتماعية للمؤسسة [1].

2- علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

تُعد المحاسبة من العلوم الاجتماعية ولذلك هي ترتبط ارتباطًا وثيقا بالعلوم الأخرى وفيما يلي نوضح: [2]

أ- **علاقة المحاسبة بالإدارة:** تعد المحاسبة من أهم الوسائل التي تزود الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والتي تساعدها في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، وبالتالي فالإدارة تعتمد على المحاسبة في اتخاذ القرارات المهمة من خلال الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي تقدمها المحاسبة.

ب- **علاقة المحاسبة بالاقتصاد:** يعرف الاقتصاد بأنّه علم يبحث في توزيع الموارد المتاحة، وعليه فإنّ عملية التنافس بين المشروعات والتي تحقق أكبر قدر ممكن من المنافع في تلك الموارد عن طريق استخدامها أفضل استخدام، وعليه فإنّ الاقتصاد يبحث في العرض، الطلب، الأسعار، التكاليف. وهنا يتضح دور المحاسبة في تزويد المعلومات المتعلقة بالتكاليف والأسعار وغيرها والتي تساعد الاقتصاديين في تحليلها واتّخاد القرارات المناسبة لتحقيق أهداف الاقتصاد.

ت- **علاقة المحاسبة بالقانون:** بما أن المحاسبة تهتم بإعداد القوائم المالية من أجل ايصالها الى مختلف الجهات، فلابدّ أن تكون متفقة مع القوانين والتّشريعات المعمول بها في البلد، لهذا يتعين على المحاسب أن يكون على معرفة بمختلف القوانين في ذلك البلد حتى يتمكن من ممارسة عمله على أكمل وجه.

ث- **علاقة المحاسبة بالإحصاء والرياضيات:** يجمع الإحصاء البيانات عن الوقائع والأحداث وإيجاد العلاقة بينها، أمّا المحاسبة فتعتمد على الأرقام التي تنتهي بالقيم النقدية للأحداث الاقتصادية، وتكمن العلاقة بينهما في اعتماد المحاسبة على الكثير من الأساليب والطرق الاحصائية في مختلف المراحل من العمل المحاسبي من تحليل وتبويب البيانات والنتائج أو عند إعداد الدراسات والبحوث.

---

[1] بن ربيع حنيفة، (2023): الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار الاجيال الرقمي الجزائر، ص 11.

[2] سعود جايد مشكور العامري، خليل راضي حسن الزلزلي، (2020): مدخل الى أساسيات المحاسبة المالية، دون طبعة، بدون دار النشر، عمان، الأردن، ص ص 07-08.

ج– علاقة المحاسبة بالتاريخ: يهتم المؤرخون بدراسة تاريخ المحاسبة بغرض فهم طبيعة هذا التّخصص، لكن من الواضح أن تاريخ المحاسبة ليس محاسبة مثلما أن تاريخ الرياضيات ليس رياضيات[1].

المطلب الرابع: المحاسبة كنظام للمعلومات

من خلال ما سبق يتّضح أن المحاسبة من العلوم الاجتماعية التي تخدم المجتمع من خلال توفير المعلومات المالية بكمية مناسبة لجميع الأطراف المهتمة، حتى يتمكنوا من اتّخاذ القرارات الاقتصادية المرتبطة بأنشطة هذه المؤسّسات.

1–مفهوم نظام المعلومات

نظام المعلومات هو مجموعة من العناصر المادية، المعنوية، البشرية، الإجراءات، البرامج... المتناسقة والمتكاملة مع بعضها البعض من أجل إنتاج معلومات صحيحة ومفيدة، وذلك من خلال القيام بوظائف التجميع، التخزين، المعالجة وايصال المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب بغرض دعم وظائفهم واتخاد القرارات[2].

وكما هو الحال بالنسبة لنظام المعلومات بشكل عام، فإن نظام المعلومات المحاسبي يتكون هو الآخر من مجموعة من العناصر المادية والبشرية مترابطة فيما بينها، وسلسلة من الإجراءات يتم تنفيذها وفق خطوات منتظمة ومتتالية ومتناسقة، تبدأ بمدخلات النظام والمتمثلة في البيانات المستخرجة من سجلات المنشأة اليدوية أو الإلكترونية، ويتم تشغيلها ومعالجتها وفق أسس محددة لتنتهي بمخرجات النظام متمثلة في معلومات وبيانات مالية يتم تقديمها للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة بالشكل والتوقيت المناسب[3]، وبناءً على ذلك يمكن اعتبار نظام المعلومات على أنّه تلك الذاكرة الضخمة، التي تسعى لخدمة صانعي القرارات ومستعملي المعلومات، بحيث تكون قادرة على إحاطتهم بالوضعية الحالية للمنشأة، وكذا الأحداث التاريخية المهمة والتي قامت بتسجيلها[4].

تكمن النظرة الشّمولية لطبيعة المحاسبة ودورها في كونها نظام معلومات متكامل، حيث تتحدد مدخلات النظام وكذا إجراءاته على دراسة سلوك المستفيدين من مخرجاته، فالتركيز هنا يكون على مدى استفادتهم من مخرجات النظام، وتعديل هذه المخرجات طبقًا لسلوك المستفيد يقتضي تعديل الإجراء(القياس) وكذا المدخلات، ولقد بينت جل الدراسات الميدانية في المحاسبة خلال العقدين الأخيرين هذا المنحى، وذلك من خلال دراسة سلوك المستفيدين سواء مباشرة أو غير المباشرة، وقد توصلت النتائج ان هناك ارتباطًا مباشرًا بين دور وطبيعة المحاسبة وسلوك المستفيد،

---

(1) Jacques richard, Christine collette, (2008) : COMPTABILITE GENERALE-système français et normes IFRS, 8° édition, Dunod, Paris, France, P 06.

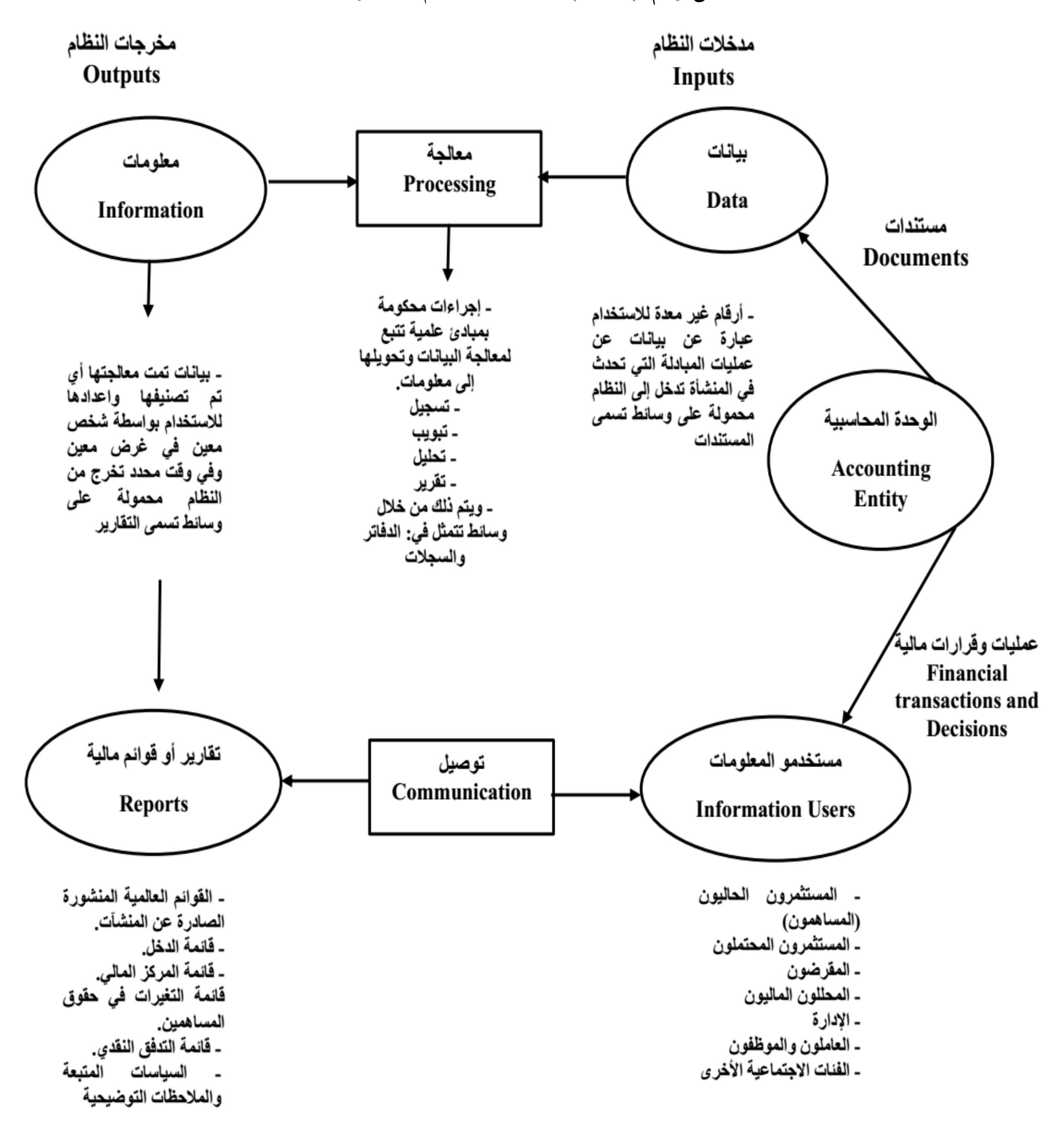
(2) Marie Helene et autres, (2003) : Management des systèmes d'information, Dunod, Paris, France, P 110.

(3) محمد مطر، موسى السويطي، (2012): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص 12.

(4) DOURNEAU J.P, (1989) : Pertinence et Amélioration des systèmes d'information comptable, revue française de comptabilité, N 204 France, P 63.

فلا بد أن يعدل المرسل (المحاسب) رسالته (القوائم المالية) لتلائم حاجة المستفيد (المستقبل) لاستخدامها كأداة لاتّخاذ القرار الاقتصادي الرشيد[1].

الشكل رقم (3–1): المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: محمد مطر، (2007): مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ص 14.

---

[1] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، (2009): نظرية المحاسبة، دون طبعة، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، السعودية، ص 42.

2 – مقومات نظام المعلومات المحاسبي

النظام المحاسبي عبارة عن مجموعة متكاملة ومترابطة من المقومات يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف المتعلقة بالشؤون المالية والمحاسبية في المنشاة، يمكن تبويبها في مجموعات أساسية هي:[1]

أ–المدخلات الرئيسية للنظام: وتتمثل في العمليات المالية والمحاسبية، وما يرتبط بها من مستندات وسجلات، ودليل محاسبي ...الخ

ب–الاجراءات المالية والمحاسبية: وتعبر عن القيود المحاسبية والعمليات الحسابية وبقية الإجراءات المتعلقة بالعمل المالي والمحاسبي.

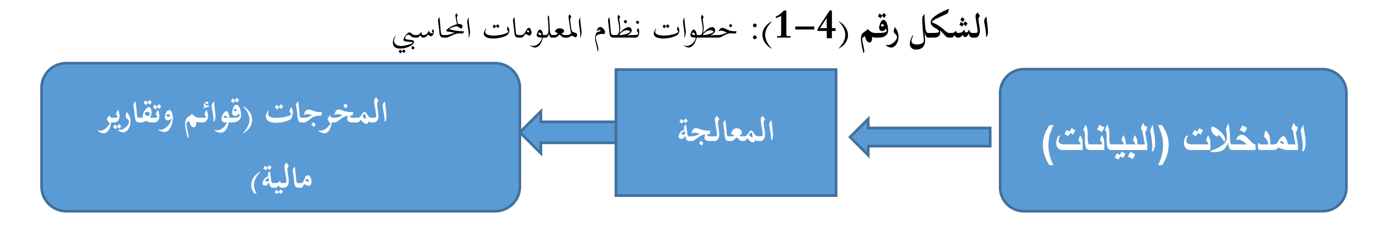
ت–المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام: وتعبر عن مدى قدرة النظام المحاسبي في توفير البيانات والمعلومات المحاسبية، لكافة الجهات التي تطلبها، بالدقة المناسبة، وفي الوقت المناسب، وبالتكاليف المناسبة.

ث–المخرجات الرئيسية للنظام: وتتمثل في الكشوفات والقوائم المالية الشّهرية والسّنوية، وتتمثل أساسًا في:

- قائمة الدخل (حسابات النتائج)
- قائمة المركز المالي (الميزانية)
- قائمة حق المالك
- قائمة التدفقات النقدية

استنادًا لما سبق يجب لأيّ نظام معلومات محاسبي على المستوى العملي أن يجري في ثلاثة خطوات متتالية:

الشكل رقم (1–4): خطوات نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث.

(1) محمد عثمان البطمة، (2001): مبادئ المحاسبة، دون طبعة، ادارة البحوث، معهد الادارة العامة، المملكة العربية السعودية، ص 355.

3-طرق إعداد نظم المحاسبة

يُعد تطوير نظم المحاسبة من المحاسبة اليدوية إلى المحاسبة المحوسبة نقلة نوعية في مجال المحاسبة، استفادت المحاسبة من تقنيات الحواسيب وبرمجياتها، ممّا جعل العمليات المحاسبية أسهل وأسرع، يتم إعداد نظم المحاسبة بطرق مختلفة، حيث يمكن إعداد شجرة حسابات فارغة أو معدة سلفًا، على أن يكون النظام مؤسسًا سلفًا بمجموعة حسابات رئيسية وحسابات فرعية قابلة للتوسع.

بعد أن عقد توسع أعمال الشركات وانتشارها في بقاع جغرافية المشكلة من جديد، أعادت التطورات الحديثة في مجال الاتّصال وتقنيات الأنترنت وبرمجياتها للمحاسبة نشاطها وتطورها، ويتم إعداد نظم المحاسبة على طريقتين:[1]

- تسمح الطريقة الأولى بإعداد شجرة (خريطة) حسابات فارغة أو معدّة سلفًا مع السّماح بإمكانية تعديلها، وفي هذه الحالة يجب على مستخدم النظام سواء كان محاسبًا أو غير ذلك الإلمام بطرق وأساليب إعداد شجرة الحسابات لتبويب نظامه المحاسبي بما يخدم أهدافه وأغراضه.
- وفي الطريقة الثانية يكون النظام مؤسّس سلفًا بمجموعة حسابات رئيسية تمثل الاصول والخصوم والاستخدامات والموارد وبعض الحسابات الأساسية التي تنتمي إلى الحسابات الرئيسية، ويستطيع مستخدم النّظام أن يتوسع بإضافة ما يلزمه من حسابات ذات علاقة ضمن هذه الفئات.

إضافةً إلى القوائم المالية يمكن لنظام المعلومات المحاسبي إنتاج تقارير خاصّة، مثل التقارير الجبائية أو تقارير للحصول على قروض بنكية، والجدير بالذكر أنّ مصطلح التقارير المالية هو تعبير أكثر عمومية من مصطلح القوائم المالية، إذ يضم بالإضافة الى القوائم المالية والملاحظات عليها قدرا آخر من المعلومات التي تتعلق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية[2].

واستنادًا لكل ما سبق يمكن تلخيص تطور المعرفة المحاسبية إلى ثلاثة مراحل أساسية[3]:

- **المرحلة الأولى**: استهدفت مراعاة مصالح ملاك المشاريع حيث كان هدف تعظيم الربح هو محرك النشاط، وقد هيمنت هذه النظرية منذ نشوء المحاسبة وحتى الثورة الصناعية وانتشار شركات المساهمة في أواخر القرن التاسع عشر.

في هذه المرحلة، كان التركيز على تلبية مصالح ملاك المشاريع وتعظيم الربح. كانت المحاسبة تستخدم لتحقيق أهداف الملكية الفردية وتوفير تقارير مالية تسهم في اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية. وكانت هذه النظرة مهيمنة منذ بداية المحاسبة وحتى نهاية القرن التاسع عشر.

---

[1] سامر مظهر قنطقجي، (2012): لغة الافصاح المالي والمحاسبي، دون طبعة، دار أبي فداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، حماة، سوريا، ص ص 46-47.

[2] رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، (2009): مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 27.

[3] رضوان حلوه حنان، (2006): النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 17.

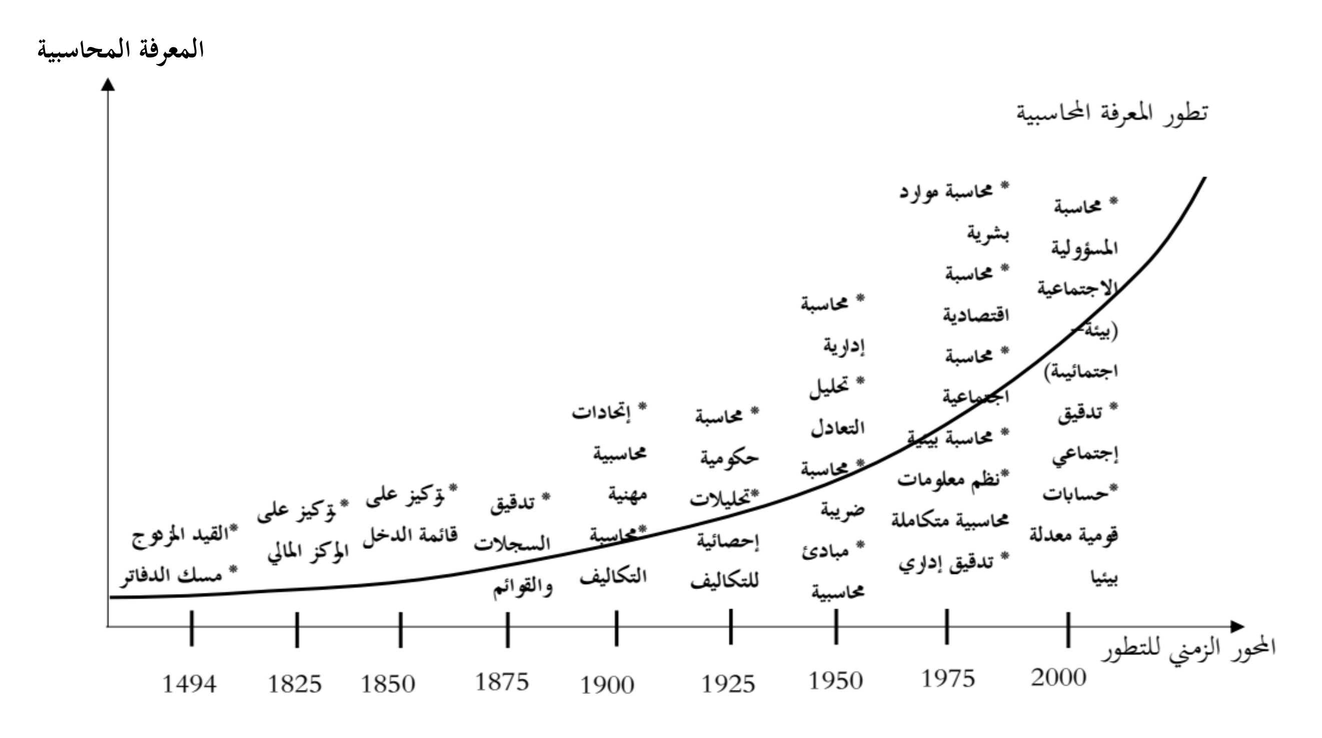
- **المرحلة الثانية**: استهدفت مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والمقرضين، بسبب الفصل بين الملكية والإدارة ممّا ساهم في تطور نظرية الشخصية المعنوية ذات التوجه الاقتصادي البحث.

في هذه المرحلة، تطورت المحاسبة لتركز على مصالح المساهمين والمستثمرين والمقرضين. وقد تم فصل الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة، ممّا أدى إلى زيادة اهتمام المحاسبة بتقديم معلومات مالية دقيقة وموثوقة للأطراف الخارجية. تم تطوير مفهوم الشخصية المعنوية ذات التوجه الاقتصادي البحث، حيث تركز المحاسبة على توفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات استثمارية مستدامة وتقدير القيمة السّوقية للشركات.

- **المرحلة الثالثة**: استهدفت مراعاة مصالح جميع أفراد المجتمع حيث حظي البعد الاجتماعي والبيئي باهتمام متزايد وكان ذلك منذ بداية السبعينات من القرن الماضي.

في هذه المرحلة، تم التركيز على مصالح جميع أفراد المجتمع وأخذ الاعتبار للبعد الاجتماعي والبيئي. أصبحت المحاسبة تشمل تقييم تأثير الشّركات على البيئة والمجتمع، بالإضافة إلى تقديم معلومات مالية. وتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات والتنمية المستدامة، حيث يتطلب من المحاسبين توفير تقارير مالية معززة بمعلومات اجتماعية وبيئية.

الشكل رقم (1-5): خط بياني لتطور المعرفة المحاسبية



المصدر: رضوان حلوه حنان، (2006): النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنّشر، عمان، الأردن، ص 18.

المبحث الثاني: البيئة المحاسبية الدّولية

يتناول هذا المبحث المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها في تحقيق التوحيد والتوافق المحاسبي. سنستعرض أيضًا المنظمات والهيئات المسؤولة عن تطوير المعايير المحاسبية الدولية وضمان الامتثال لها، كما سندرس التّحديات التي تواجه الدول في مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والجهود المبذولة لتحقيق المطابقة لهذه المعايير.

في ظلّ التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة وظهور موضوعات جديدة تتطلب متابعة من الفكر المحاسبي كان لابدّ من تطوير القواعد والنظم المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة. في سنة 1973 تبنت الكثير من الدول في أوروبا وآسيا وأمريكا الشمالية والجنوبية والشّرق الأوسط المعايير المحاسبية الدولية، تلقى هذه المعايير التي أعيد تسميتها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبولا عالميًا، حيث تسعى الدّول المطبقة لها لتحقيق تناسق في مجال إعداد القوائم المالية التي تتضمن معلومات مالية ذات جودة عالية ويمكن الاستناد إليها في عملية اتّخاذ القرارات.

المطلب الأول: التّوحيد والتوافق المحاسبي:

من خلال تطور الأنشطة التّجارية الدولية وفي ظل الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات، وتوسع قاعدة مستخدمي البيانات المالية، بات من الضروري على هذه الشركات استخدام لغة محاسبة واحدة من أجل تسهيل إعداد القوائم المالية وممارسة السيطرة على مختلف الشّركات التابعة وفروع الشركة الأم، من أجل تحقيق ما يسمى التوحيد أو التوافق المحاسبي.

1–التوحيد المحاسبي:

تُعد التّجربة الأمريكية في مجال توحيد القوائم المالية هي التجربة الأعرق في كافة أنحاء العالم، وقد كان لهذه التجربة أثار في صياغة المعايير الدولية في مجال إعداد القوائم المالية الموحدة، ويعود السّبب في تقدم التجربة الأمريكية إلى أنّ الولايات المتحدة شهدت أوائل تجارب توحيد القوائم والسّيطرة في أوساط القرن التاسع عشر، وبعد أن شهد الاقتصاد الأمريكي تطورًا سريعًا حيث ساعدت الظروف السّياسية التي تلت الحربين العالميين في ظل الدمار الهائل الذي شهدته القارة الأوروبية أن تدخلت الشركات الأمريكية إلى أعماق القارة العجوز[1].

يقصد بمصطلح التوحيد المحاسبي توحيد اللّغة المحاسبية أي توحيد المفاهيم والمصطلحات والمبادئ، واستعمال تعاريف موحدة وتوحيد كذلك طرق التسجيل التقييم والتصنيف وصولاً إلى توحيد أشكال القوائم والتقارير المالية[2]، إذًا، التوحيد يمكن اعتباره كحالة مشروطة تدل على أنه نظام أو خطة تشمل تجميعة من التدابير المتعلقة بتسجيل

[1] حسين قاضي، مأمون حمدان، (2012): المحاسبة الدولية ومعاييرها، دون طبعة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، ص 28.

[2] قطاف نبيل، (2021): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ص 79.

البيانات على مستوى الكيان الاقتصادي وإعداد البيانات المالية وفقًا لمجموعة محددة من المعايير والقواعد والتوجيهات والتعريفات والحسابات والتقارير والميزانيات، كل ذلك لخدمة أهداف محددة[1].

وتسعى الشّركات المتعددة الجنسيات باعتبارها المستفيد الأول من التوحيد المحاسبي أن تحقق ما يلي:[2]

- تسهيل قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية بسيطة وموحدة.
- تقييم الشركات التّابعة والفروع من طرف شركة الأم والرقابة عليها.
- تقليل التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الموجودة فيه إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم والقياس والإفصاح بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

يعتبر التوحيد ظاهرة أو حالة من حالات المعايرة أمّا المعايرة في المحاسبة فهي مجرد عملية من خلالها يتم الحركة في اتّجاه التوحيد المطلق في الممارسات المحاسبية وجعلها متماثلة تمامًا، فالمعايرة تهدف إلى القضاء على الاختلافات القائمة بين الدول في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، وبناءً على ذلك فإنّ التوحيد يعتبر ظاهرة أو حالة من حالات المعايرة[3].

التوافق المحاسبي الدولي: ويعني هذا الالتزام بمجموعة من المعايير المحاسبية التي تتمتع بالاعتراف والهدف منها هو توفير التوحيد في الممارسات المحاسبية. أي، التوافق يتضمن:[4]

- الممارسات المحاسبية التي يجب أن تكون متسقة بين الشّركات.
- المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول.

وعمومًا التوافق المحاسبي نعني به الاحتكام إلى جملة من المبادئ، القواعد والمعايير المحاسبية، التي تلقى قبولاً عامًا في الأوساط الدولية[5]، قد يستعمل الباحثون مصطلحات مختلفة لتأدية نفس المعنى أو الغرض عند تطرق الباحثون في موضوع المحاسبة الدولية، فمثلاً يستخدم المحاسبون لفظي التناسق (التوافق) والنمطية كمترادفين ولكن النمطية (المعايرة) وعلى عكس من التوافق تعطي بصفة عامة الانطباع بأنها مجموعة من القواعد الضيقة والجامدة، ولا تقبل المعايرة أي اختلافات على المستوى القومي بالتالي فهي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، أمّا التوافق فهو أكثر مرونة وانفتاحا ويأخذ بعين الاعتبار الاختلافات البيئية، وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد

[1] أمين السيد أحمد لطفي، (2005): نظرية المحاسبية (منظور التوافق الدولي)، دون طبعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر ص367.

[2] حواس صلاح، (2008): التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، ص 83.

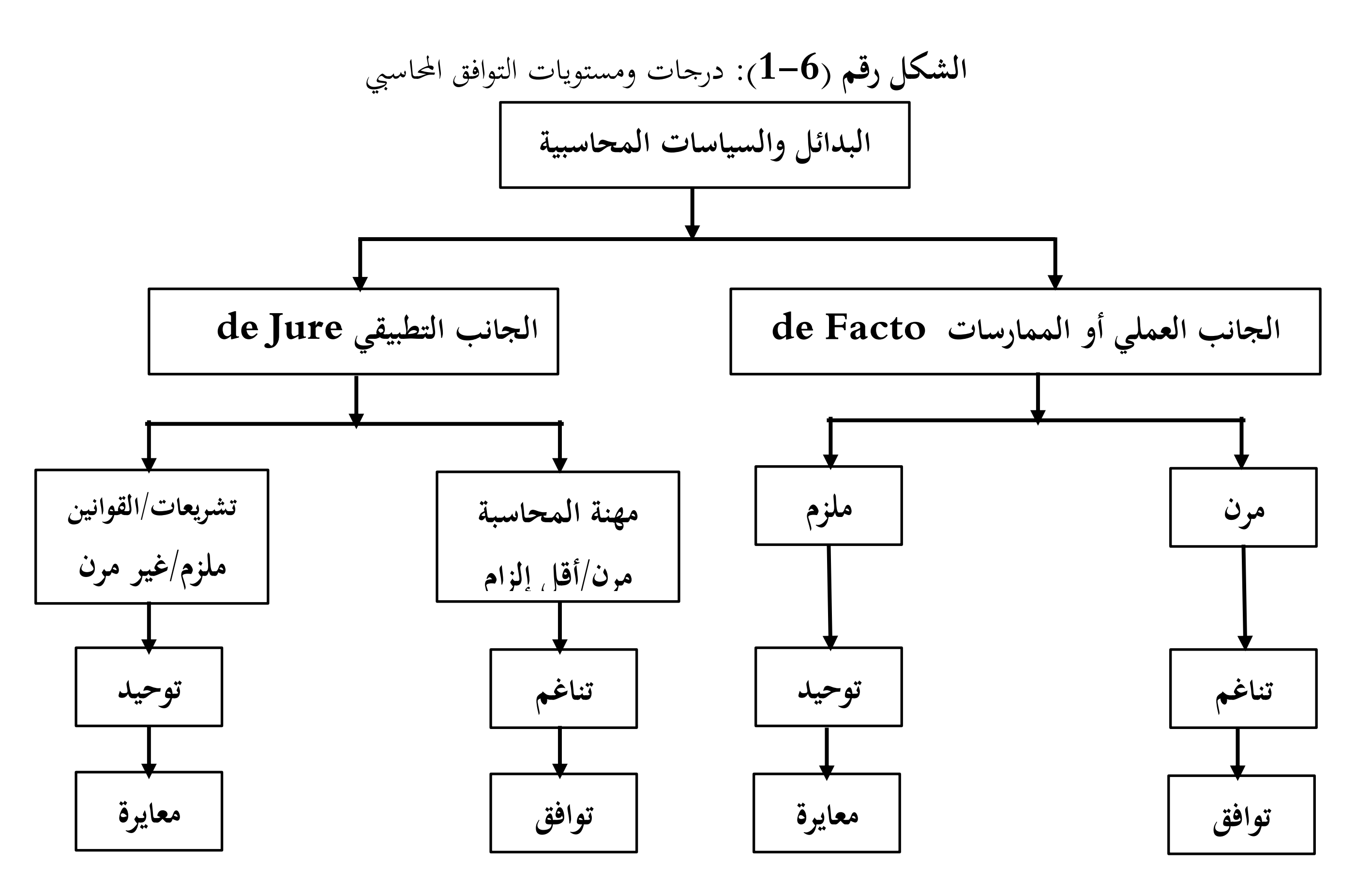
[3] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 369.

[4] مداني بن بلغيت، (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 119.

[5] شعيب شنوف، (2007): الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 82.

التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها، ثقافتها، فلسفتها[1]، وبالتالي يمكن القول بأن هناك مستويات من التوافق المحاسبي، والتي تتوقف على درجة التشابه والتقارب بين الطرق والممارسات المحاسبية، سواء كان على المستوى التنظيمي أو على المستوى العملي (الممارسات المحاسبية)[2]، يمكن التفرقة بين المصطلحات السابقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (6-1): درجات ومستويات التوافق المحاسبي



المصدر: حسين قاضي، مأمون حمدان، (2012): المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، سوريا، ص372

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية الدولية *IAS/IFRS*:

منذ بروز الشركات المتعددة الجنسيات وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي، من خلال العديد من التبادلات والتفاعلات التي تحدث في مختلف الميادين، بدأ الاهتمام من قبل الهيئات المهنية في وضع قواعد ومبادئ محاسبية مشتركة تحكم العمل المحاسبي وتستعمل من قبل ممارسي مهنة المحاسبة.

[1] جرد نور الدين، (2019): تطوير بيئة المحاسبة لتحقيق نجاح النظام المحاسبي المالي الجزائري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، ص99.

[2] كريم منصور علي حسوبه وآخرون، (2022): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر، ص13.

1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية وتطورها التاريخي

يرجع الاختلاف في الممارسات المحاسبية إلى عدة أسباب أهمها الأنظمة القانونية والضريبية، طرق تمويل الشركات، تنظيم مهنة المحاسبة، الثقافة وعوامل خارجية أخرى[1]، لهذا تتجه أغلب دول العالم نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية وتقديم التسهيلات المختلفة لجذب الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المالية الدولية، وأحرزت عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية نجاحًا ملحوظًا وقبولاً عالميًا في السّنوات الماضية.

ويقصد بكلمة معيار بشكل عام بأنه نموذج (Model) يوضع لقياس وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، بالنسبة للمحاسبة، المعيار يُعتبر كدليل أساسي لقياس الأحداث والعمليات التي تحدث تأثيراً على الوضع المالي للمؤسّسة ونتائج عملياتها ونقل تلك المعلومات للمستفيدين. في هذا السّياق، يمكن تحديد المعيار المحاسبي بواسطة عنصر محدد أو نوع معين من العناصر المالية أو من خلال العمليات أو الأحداث الاقتصادية[2].

يمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية على أنها:

"قواعد محدّدة يتم بموجبها تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة، وإيصال نتائج القياس لمستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية"[3].

وتعرف كذلك بأنّها:

"مجموعة المقاييس أو المبادئ أو النّماذج أو الإرشادات العامّة، التي تؤدي إلى ترشيد وتوجيه العملية المحاسبية والتدقيق المالي أو مراجعة الحسابات، كما أنّها تختلف عن الاجراءات، فالمعايير المحاسبية تتصف بالإرشاد العام والتوجيه، بينما تتناول الاجراءات الصيغة التنفيذية للمعايير المحاسبية على شكل حالات تطبيقية معينة"[4].

تهتم هذه المعايير بالسّياسات المحاسبية المناسبة والمبنية على مبادئ الحيطة والحذر والأهمية النسبية وتغليب الجوهر على الشّكل[5]، وتعمل معايير المحاسبة الدولية على تعزيز الشفافية والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم، يتيح ذلك للمستثمرين والمساهمين اتّخاذ قرارات اقتصادية فعالة بشأن فرص الاستثمار والمخاطر المتعلقة برؤوس

[1] Nobes Christopher & Parker Robert (2016), Comparative International Accounting, 13th edition, Pearson Education, England, p28.

[2] سعود جايد العامري، (2021): المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي، دون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ص 15.

[3] محسن بابقي عبد القادر، (2013): المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا صنعاء، اليمن، ص 62.

[4] سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 09.

[5] فارس جميل الصوفي، (2011): المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة، دون طبعة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع الأردن، ص 69.

الأموال، كما تعمل المعايير المحاسبية على تقليل تكاليف إعداد التقارير بشكل كافٍ، خاصّة بالنّسبة للشّركات المتعدّدة الجنسيات ذات العمليات الدّولية.

وفي هذا الإطار تعدّدت المزايا التي يحققها وجود تناسق محاسبي دولي، نورد أهمها فيما يلي:[1]

- تسهيل في عملية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية والمحاسبية الدولية، التي من شأنها أن تحسن في عملية اتّخاذ القرارات الاستثمارية الدولية.
- المصداقية والقبول العام بالإضافة إلى القابلية للمقارنة، وهذا ما سيشجع عملية تدفق الاستثمارات بين الأسواق؛
- توفير الجهد، الوقت والمال، بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية سواء بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات التي كثيرًا ما تواجه اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، ممّا يضطرها لإعداد برامج خاصّة لكلّ دولة وكذا تأهيل وتدريب المحاسبين، وهذا ما يكبدها جهدا وأموالاً مضاعفة.
- توفير الوقت والجهد لإنشاء نظم محاسبية في الدول النّامية.
- مساعدة المؤسّسات الراغبة في الحصول على تمويل خارجي، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض، ويعتمد أصحاب رؤوس الأموال على التقارير المالية من أجل اغتنام فرص الاستثمار أو الإقراض الملائمة.
- إزالة صعوبات الترجمة وفهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية اتخاذ قرارات أفضل بناء على هذه المعلومات؛
- المساهمة في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- تسهيل تبني التوافق المحاسبي الدولي أعمال مصالح الضرائب في الدول التي تتواجد فيها الشركات المتعددة الجنسية، وذلك بفضل التوحيد في أساليب القياس والافصاح بالإيرادات والمصاريف؛
- تسهيل عمل شركات المحاسبة والمراجعة الدولية للقيام بأعمالها المتمثلة في فحص حسابات الشّركات الدولية، ويوفر عليها التكاليف والجهود المبذولة.

في السّنوات القليلة الماضية، حقّقت عملية تطوير المعايير المحاسبية الدولية نجاحات ملحوظة، ممّا أدّى إلى اعتراف واستخدام أوسع لها، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية (IAS) التي تمّ إصدارها بواسطة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، يُصدر المجلس أيضًا معايير محاسبية عالية الجودة تُعرف باسم المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS).

[1] بن حركو غنية، (جوان 2017): النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة دراسات اقتصادية، (العدد 04)، المجلد1.

ثمة أمرٌ أساسي حدث في عام 2002 عند أخد الاتّحاد الأوروبي بتشريع يتطلب من الشّركات المدرجة بالبورصة في أروبا أن تستخدم المعايير الدولية للتقارير المالية في قوائمها المالية المبرمجة ،وقد بدأ سريان هذا التّشريع في سنة 2005، حيث طبق في أكثر من 7000شركة ضمن 28 دولة، كفرنسا وألمانيا وإسبانيا والمملكة المتحدة، والأخذ بمعايير (IFRS) في أوروبا، أي أنّ هذه الدول تضع المعايير الدولية للمحاسبة ومتطلباتها كأساس لإعداد وتقديم مجموعة القوائم المالية للشركة المدرجة بالبورصة في أروبا وخارج أروبا أيضًا، لذلك فإنّ دولاً كثيرة أخدت تتحرك نحو العمل بالمعايير الدولية للتقارير المالية.

في سنة 2005 أصبحت المعايير الدولية للتقارير المالية إلزامية في دول كثيرة في جنوب شرق أسيا ووسط أسيا وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشّرق الأوسط، ذلك فإنّ دولاً مثل أستراليا والفليبين ونيوزيلندا وهونج كونج وسنغافورة، قد أخدت بمعايير وطنية للمحاسبة تتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية[1].

وقد يعاد تسمية هذه المعايير بطرق مختلفة إلى حدّ ما في الدول المختلفة، فعلى سبيل المثال في سنغافورة يسمونها(FRS) (معايير التقرير المالي) وفي أستراليا يطلق عليها(AASB)، من قبل مجلس معايير المحاسبة الاشتراكي الوطني، وفي جنوب افريقيا يطلق عليها(GRAP) (مبادئ المحاسبة المعترف بها عمومًا) وهكذا[2].

من النّاحية التاريخية، كان لكلّ دولة من الدول المتقدمة الرئيسية (الولايات المتحدة الأمريكية ،المملكة المتحدة، اليابان ،أستراليا ...الخ) إصدار خاص من المعايير المحاسبية (والتي يشار إليها عادة بصفة عامّة على أنّها المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) وكلّما تطلّع المستخدمون لمقارنة النّتائج المالية بين المؤسسات من دول مختلفة فإنّ عليهم أن يقوموا بإعادة تعديل القوائم وتحويل البيانات المحاسبية لدولة معينة إلى ما يعادل دولة أخرى، لكي تصبح قابلة للمقارنة، وقد استغرق هذا زمنًا طويلاً ويمكن أن يكون مكلفًا ،لاسّيما لعالم مُتّسع به شركات دولية متعددة الجنسيات تعمل عبر دول كثيرة[3].

يمكن إرجاع فكرة التّوحيد المحاسبي العالمي والحاجة للتّنسيق بين المعايير المحاسبية إلى العام 1904، وهو التاريخ الذي عقد فيه أول مؤتمر دولي للمحاسبين في مدينة سانت لويس بأمريكا، منذ ذلك التّاريخ تم عقد العديد من الاجتماعات والمؤتمرات لتطوير وظيفة المحاسبة وأدائها، ومناقشة المشاكل وتبادل الخبرات والآراء، كلّ ذلك بهدف

---

[1] طارق عبد العال حماد، (2016): موسوعة معايير المحاسبة، دون طبعة، الدار الجامعية، مصر، ص11.

[2] والتر هاريسون وآخرون، مرجع سابق، ص 17.

[3] والتر هاريسون واخرون، ص 16.

تقليل الفروق بين المعايير المحاسبية التي تطبقها الشّركات وتضييق نطاق الاختلافات، وسنعرض الأهم من هذه في الأقسام التالية:[1]

– المؤتمر المحاسبي الدّولي الأول سنة 1904: والذي أُقيم في سانت لويس بميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، برعاية من اتّحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، وكان الحديث في هذا الحدث حول فكرة توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف الدول.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني سنة 1926: المؤتمر الدولي للمحاسبة، أقيم في أمستردام هولندا.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث سنة 1929: نظمت الدورة الثالثة للمؤتمر الدولي للمحاسبين في نيويورك، وأعدت ثلاثة أبحاث رئيسية.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع سنة 1933: استضافت لندن المؤتمر الرابعة للمؤتمر الدولي للمحاسبين، بمشاركة 49 منظمة محاسبية و90 مندوب و79 زائر من الخارج، وتمثلت في المؤتمر 22 دولة.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس سنة 1938: أقيم المؤتمر الخامسة للمؤتمر الدولي للمحاسبين في برلين، ألمانيا، بمشاركة 320 منظمة و250 مشارك من مختلف أنحاء العالم.

– المؤتمر المحاسبي الدولي السّادس سنة 1952: استضافت لندن الدورة، حيث سجل حضور 2510 عضو، بما في ذلك 1450 عضوًا من المنظمات الراعية في بريطانيا.

– المؤتمر المحاسبي الدولي السّابع سنة 1957: أقيم في أمستردام في العام 1957، بمشاركة 104 منظمات محاسبية من 40 دولة، وحضره 1200 عضوًا من البلد المضيف هولندا، و1650 زائر من الخارج.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن سنة 1962: نظم في نيويورك، حضره 1627 عضوًا من الولايات المتحدة، و2101 عضوًا من الدّول الأخرى، وشارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة.

– المؤتمر المحاسبي الدّولي التّاسع سنة 1967: باريس كانت موقعًا للدّورة التاسعة للمؤتمر الدولي للمحاسبين.

– المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر سنة1972: حضر الدورة العاشرة للمؤتمر الدولي للمحاسبين 4347 مندوب من 59 دولة.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر سنة 1977، عقد المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبة في ميونيخ ألمانيا، وحضره مندوبون من أكثر من 100 دولةً من جميع أنحاء العالم.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر سنة 1982: المؤتمر الدولي للمحاسبين الثاني عشر عقد في المكسيك.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: طوكيو كانت موقعًا للمؤتمر الدولي الثالث عشر للمحاسبين.

– المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشز سنة 1992: احتضنت الولايات المتحدة الدورة الرابعة عشرة للمؤتمر الدولي للمحاسبين، حيث كان مركز النقاش حول دور المحاسبين في اقتصاد شامل، وتضمنت مشاركات من الدول

[1] مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق الموقع الإلكتروني:ias-ifr.blogspot.com تاريخ التّصفح: 2022/01/14.

العربية مثل لبنان وسوريا والسعودية والكويت ومصر، وتمت تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وكانت المضيفة ثلاث منظمات هي معهد المحاسبين الأمريكية (AICPA) وجمعية المحاسبين الإداريين (IMA) وجمعية المراجعتين الداخلين (IIA)؛

– المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر سنة 1997: استضافت المكسيك الدورة الخامسة عشرة للمؤتمر الدولي للمحاسبين.

– المؤتمر الدولي السّادس عشر سنة 2002، احتضنت هونغ كونغ الدّورة السّادسة عشرة للمؤتمر الدولي للمحاسبين.

– المؤتمر الدولي السابع 2006سنة: عقدت الدورة السّابعة عشرة للمؤتمر الدولي للمحاسبين في إسطنبول، وكانت تحت الشعار "تحقيق النّمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ودور المحاسبة في تطوير الأمم، والدور المنوط بالمحاسبين في تقييم المشروعات".

2– الهيئات الدولية المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي:

أدّت العولمة وارتفاع مستويات التبادلات التّجارية والتحولات الهائلة في السّاحة الاقتصادية العالمية في الربع الأخير من القرن العشرين إلى نشوء هيئات دولية للتوحيد المحاسبي[1]، لاسّيما في ظل تزايد الضغوط من مختلف الأطراف مثل المساهمين، المستثمرين، النقابات، الهيئات الحكومية، والمنظمات الدولية. تهدف هذه المنظمات إلى إقرار معايير دولية وخلق بيئة ملائمة لتنفيذ هذه المعايير، من أبرز هذه الهيئات والمنظمات التي تدعم توحيد المعايير المحاسبية على مستوى العالم نذكر:

– الاتّحاد الدّولي للمحاسبين (IFAC)

– مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB)

– لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

– مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB)

2–1– الإتحاد الدولي المحاسبي (IFAC)

تأسّس الاتّحاد الدولي للمحاسبي بموجب اتّفاقية تمت بين 63 منظمة مهنية محاسبية من 49 دولة من دول العالم وذلك في أكتوبر 1977، يهدف إلى تطوير ودعم مهنة مراجعة الحسابات، ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من

---

[1] Eric ducasse et autres, (2005) : Normes comptables internationales IAS/ IFRS, Edition De boeck université, Bruxelles, Belgique, P 10.

خلال إصدار أصول المراجعة الدولية، وفي سنة 1982 أصبح الاتّحاد يهتم بمهنة المراجعة ويصدر عنه أصول المراجعة الدولية (ISA)[1]، بهدف تحقيق أهدافه، يمتلك الاتّحاد روابط عمل قوية مع هيئات مشابهة ومنظمات محاسبية من مختلف البلدان حول العالم. أسفرت أعمال لجان الاتحاد عن تطوير المعايير الدولية التالية:[2]

- المعايير الدّولية للتدقيق والخدمات التأكيدية.
- المعايير والقواعد الدولية لمراقبة الجودة.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- معايير التّأهيل الدولية.

ويضم الاتّحاد بين أعضائه الهيئات المحاسبية من بعض الدول العربية مثل: البحرين، مصر، العراق، لبنان، المغرب، السعودية وتونس. برنامج العمل في الاتّحاد يتم تقديمه من قبل اللجان التالية:

- لجنة التعليم
- لجنة السلوك المهني
- لجنة المحاسبة المالية والإدارية
- لجنة القطاع العام.

2-2 مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الجهة المخولة بإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية، والتي تسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP)[3].

وفي الولايات المتحدة هناك العديد من الجهات المعنية التي تهتم بالمعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وأهمها:[4]

- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC)
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA)
- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).
- مؤسّسات أخرى مثل الجهات الإشراف ودوائر الضريبة وغيرها.

---

[1] جمعة هوام، (2022): كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر التعديلات، الجزء الأول، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 9.

[2] سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص28.

[3] جمعة حميدات، (2014): خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دون طبعة، المجمع الدولي العزي للمحاسبين القانونين، عمان، الأردن، ص 3.

[4] جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 4.

2-3 لجنة اعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASC)

تم الاتفاق على انشاء لجنة اعداد المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في 29 جوان عام 1973 في مدينة لندن وبمشاركة التنظيمات المهنية المحاسبية لعشر دول هم: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الامريكية [1]، وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150هيئة تنتمي إلى 104دولة[2]،وتهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى: [3]

- إعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية ذات الغرض العام تراعى عند إعداد القوائم المالية.
- العمل بطريقة تعمل على التطور المستمر للتعليمات والمبادئ المحاسبية والإجراءات المرتبطة بالإفصاح المالي على المستوى العالمي.

وفي هذا السّياق، يتبع المجلس الاستراتيجيات التالية:

- تحفيز الدّول الأعضاء على المشاركة في المناقشات حول المعايير المحاسبية الدولية عندما يقترح ذلك اثنان أو أكثر من الدول التي لا يوجد لديها تشريع عام مشترك.
- تشجيع الدول التي لا تمتلك معايير محاسبية خاصّة بها على تبني معايير المحاسبة الدولية.
- دعوة الدّول التي لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

استمرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في أداء أعمالها 27 عام وعلى الرغم من جودة هذه المعايير، لم يتم تطبيق الكثير من هذه النصوص في الممارسات العملية، ربما لأن أعضاء اللجنة خارج الدول الأنجلو سكسونية لم يكونوا مسؤولين عن وضع قواعد محاسبية وطنية، ومن أجل إعطاء هذه المعايير فرص كبيرة للتطبيق قررت اللجنة الابتعاد عن الإشراف على المنظمات المهنية والتقرب من الهيئات الوطنية للتوحيد، وأدّى ذلك إلى تحويلها إلى منظمة مستقلة.

2-4 مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB:

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عمله عام 2001من مقره في لندن كجهة مستقلة وخاصة واضعة لمعايير المحاسبة الدولية والذي انتقلت إليه مسؤوليات وضع معايير المحاسبة الدولية من سلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية .IASC تتمثل المهمة الرئيسية للمجلس في تطوير مجموعة واحدة من المعايير الدولية للتقرير المالي ذات الجودة العالية. وقد تم تبني المعايير التي أصدرها من قبل أكثر من 149 دولة في مختلف أنحاء العالم ويفرض على جميع الشّركات الأوروبية المسجلة في بورصة الأوراق المالية استخدام معايير التقرير المالي الدولية ، ويتمول المجلس من قبل المؤسّسات المحاسبية

(1) Robert Obert, (2021) : Pratique des normes IFRS Référentiel et guide d'application, 7e Edition, Dunod, Paris, France, P 08.

(2) أحمد محمد أبو شمالة، (2010): معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العزي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص9.

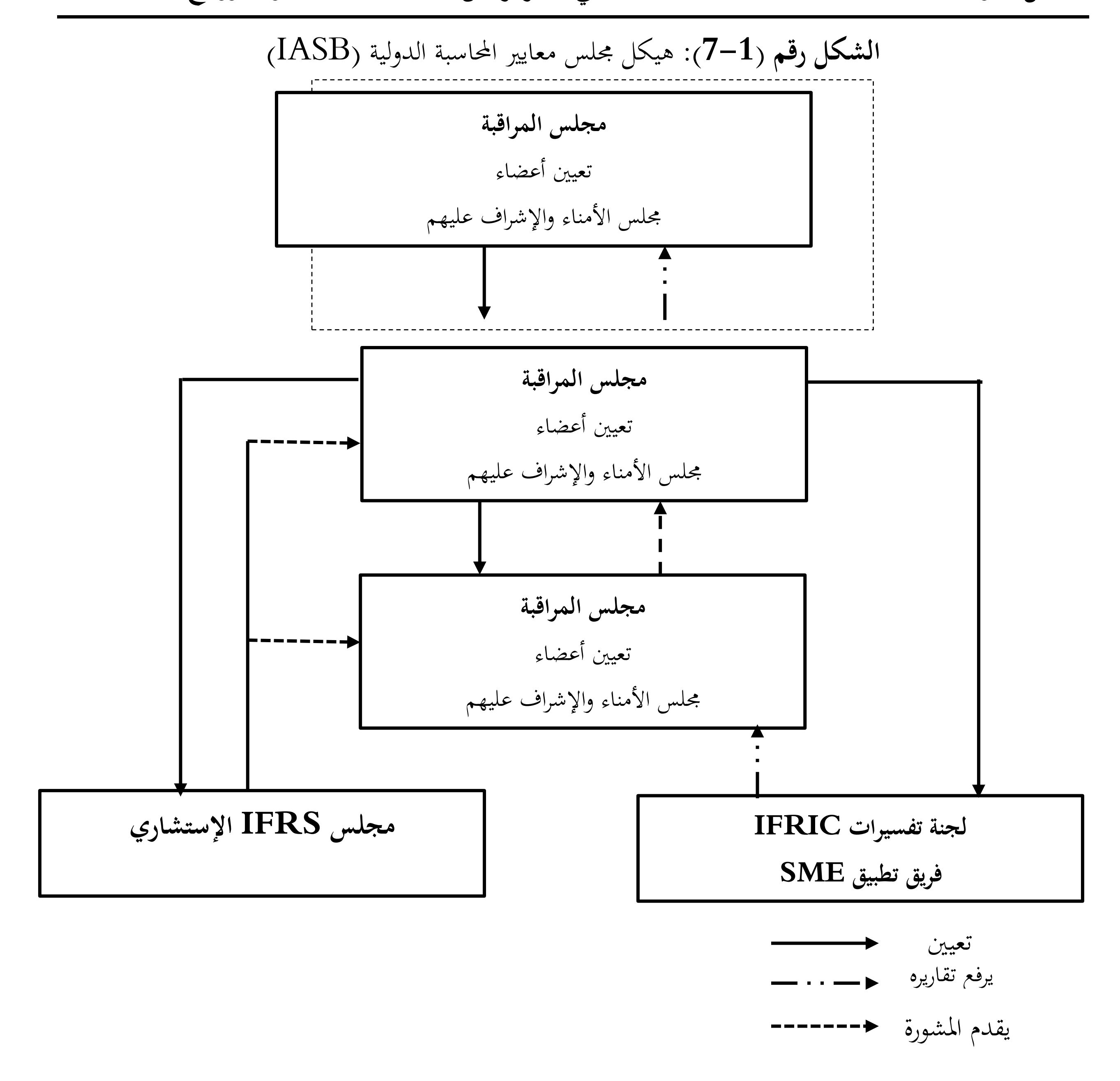
(3) خالد جمال الجعارات، (2015): مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص07.

الكبرى والشرّكات الصّناعية عبر العالم والمؤسّسات المالية والبنوك المركزية والمنظمات المهنية، ويتمتع أعضاء المجلس السّتة عشر بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم بتطوير مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالجودة والشفافية والقابلية المقارنة، وتحقيقا لهذا الأهداف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنين لتحقيق توافق بين معايير المحاسبة حول العالم.

وقد كان من الأهداف الرئيسية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في سنواته الأولى، هو الاتفاق مع مجلس المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على برنامج للتّقارب حيث أصدر الكيانان في أكتوبر عام 2002 مذكرة تفاهم أصبحت تعرف بعد ذلك باسم اتفاقية نورووك (Norwalk agreement) وكان هدفها الأساسي هو بدأ سلسلة من المشروعات التي من شأنها في نهاية المطاف إزالة الاختلافات بين مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عامًا في الولايات المتحدة (US GAAP)، والمعايير الدولية وتطوير معايير جديدة. يتمتع مجلس معايير المحاسبة الدولية بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول الأعمال لوضع معايير المحاسبة مع مراعاة التشاور مع الأمناء وإجراءات مشاورات عامة كل ثلاث سنوات، . بدأت الأولى منها في عام 2001، ويطلب من الأمناء اختيار أعضاء بحيث يضم المجلس كمجموعة أفضل تركيبته متوفرة من المعرفة الفنية، والخبرة في الأعمال الدولية والسّوق ولضمان أن المجلس لا تسيطر عليه أيّة جهات معينة أو منطقة جغرافية، كما يتوقع من المجلس أن يوفر مزيجًا مناسبًا من الخبرة العملية الحديثة للخبراء والأكاديميين والمدققين، ويتطلب نشر أي معيار أو مسودة عرض أو تفسير موافقة عشرة أعضاء من بين السّتة عشر من المجلس.

الشّكل التالي يوضح هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

الشكل رقم (1-7): هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)



المصدر: خالد جمال الجعارات، (2015): مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 10.

3- قائمة المعايير المحاسبية الدولية وطريقة إصدارها

في إطار الإجراءات المتبعة، تتألف مجموعة استشارية من لجنة المعايير المحاسبية الدولية، حيث لا يتم البدء في أي عملية إلا بعد الرجوع إلى رأيها في جميع مراحل اتخاذ القرارات. استنادًا إلى هذا، يتم تجهيز مسودة أولية تتناول قضية أو مشكلة محددة. إذا حصلت على موافقة من ثلثي أعضاء المجلس، فإنها ترسل للهيئات المحاسبية، الحكومات، أسواق الأوراق المالية وغيرها من المنظمات والهيئات ذات الاهتمام، لإبداء آرائهم حول العرض أو المسودة.

يقوم المجلس بمراجعة الاقتراحات والتعليقات الواردة حول مسودة العرض ويعدلها حسب الحاجة. بمجرد الحصول على موافقة ثلاثة أرباع أو أكثر من أعضاء المجلس على المسودة المعدلة، يتم إصدارها كمعيار محاسبي دولي جديد. يتم بعد ذلك تقديم المعايير والمسودات المحاسبية باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى لغات عالمية أخرى[1].

أخد مجلس معايير المحاسبة الدولية بجميع معايير المحاسبة الدولية(IAS) التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت هذه المعايير القائمة سارية المفعول ما لم يتم تعديلها أو سحبها بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB) الجديد، أما المعايير الجديدة الصادرة عن المجلس فتعرف باسم(IFRS) أي المعايير الدولية للتقارير المالية، وعند الإشارة جماعيا إلى(IFRS) فإن هذا التعبير يشمل كل من معايير المحاسبة الدولية(IAS) والمعايير الدولية للتقارير المالية(IFRS).

قائمة معايير المحاسبة الدولية:

لقد صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والى يومنا هذا 41 معيارا يطلق عليها اختصارا International Accounting Standards (IAS). بقي منها 28 معيارًا مطبقًا، بينما 13 معيارًا متبقيًا، فقد تم سحب جزء منها وإحلالها بمعايير أخرى مثل ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): معايير المحاسبة الدولية (IAS)وفقًا لآخر التعديلات

رقم المعيار	المعيار	الاصدار
IAS 01	عرض القوائم المالية	2007*
IAS 02	المخزون	2005*
IAS 03	القوائم المالية الموحدة (حل محله المعياران IAS 27 و IAS 28 سنة 1989)	1976
IAS 04	محاسبة الاهتلاك (سحب سنة 1999)	--
IAS 05	المعلومات الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية (حل محله المعيار IAS 1 ابتداءً من 01 جويلية 1998)	1976
IAS 06	الاستجابات المحاسبية لتغيرات الأسعار (حل محله المعيار IAS 15 والذي سحب في ديسمبر 2003)	--
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية	1992
IAS 08	السّياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	2003
IAS 09	محاسبة نشاطات البحث والتطوير (حل محله المعيار IAS 38 ابتداء من 01 جويلية 1999)	--
IAS 10	الأحداث اللاّحقة لفترة إعداد التقرير	2003

[1] شعيب شنوف، (2008): محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، دون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 132.

IAS 11	عقود الإنشاءات (حل محله معيار IFRS رقم 15 ابتداء من 1 جانفي 2018)	1993
IAS 12	ضرائب الدخل	1996*
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة (حل محله المعيار IAS1 ابتداء من 1 جويلية 1998)	--
IAS 14	تقارير القطاعات (حل محله المعيار IFRS 8 ابتداء هن 1 جانفي 2009)	1997
IAS 15	المعلومات العاكسة لتغيرات الأسعار (سحب في ديسمبر 2003)	2003
IAS 16	التثبيتات (الممتلكات، التجهيزات والمعدات)	2003
IAS 17	عقود الإيجار التمويلي (حل محله المعيار IFRS 16 ابتداء من جانفي 2019)	2003*
IAS 18	الإيرادات (حل محله المعيار IFRS 15 ابتداء من جانفي 2018)	1993*
IAS 19	منافع الموظفين (حل محل منافع الموظفين (1998) ابتداء من 1 جانفي 2013)	2011*
IAS 20	محاسبة الاعانات الحكومية والافصاح عن مساعدات الحكومة	1983
IAS 21	آثار التغيرات في سعر الصرف الأجنبي	2003*
IAS 22	إدماج الاعمال (حل محله المعيار IFRS 3ابتداءًا من 31 مارس 2004)	1998*
IAS 23	تكاليف الاقتراض	2007*
IAS 24	إفصاح الأطراف ذات العلاقة	2009*
IAS 25	محاسبة الاستثمارات(حل محله المعياران IAS 39 و IAS 40 إبتداء من 2001)	--
IAS 26	المحاسبة والتقرير ببرامج التقاعد	1987
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة (2011) حل محل معيار القوائم المالية الموحدة والمنفصلة(2003) ابتداء من 1 جانفي 2013	2011
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	2000
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989
IAS 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة (حل محله المعيار 7 IFRS ابتداء من 1 جانفي 2007)	1990
IAS 31	الفوائد في المشاريع المشتركة (حل محله المعياران IFRS 11 وIFRS 12 ابتداء من جانفي 2013)	2003
IAS 32	الأدوات العالية: العرض	2003*
IAS 33	الأرباح بالسهم	2003*
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS 35	العمليات المتوقفة (حل محله المعيار IFRS 5 ابتداء من 1 جانفي 2005)	1998

IAS 36	انخفاض قيمة الأصول	*2004
IAS 37	المخصصات، الالتزامات الطارئة والأصول الطارئة	1998
IAS 38	الأصول المعنوية	*2004
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس(حل محله المعيار IFRS 9 ابتداء من 1 جانفي 2018)،	2003
IAS 40	الممتلكات الاستثمارية	*2003
IAS 41	الزراعة	2001

* تاريخ صدور المعيار بتسميته المنقحة.

Source : International Accounting Standards, المنشور على الرابط: https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-accounting-standards تاريخ الاطلاع 2021/12/10.

أمّا معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS فقد تمّ إصدار 17 معيارا كما هو موضّح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وفقًا لآخر التّعديلات.

رقم المعيار	المعيار	الاصدار
IFRS 01	تطبيق معايير الإبلاغ المالي لأول مرة	*2008
IFRS 02	الدفعات على أساس الأسهم	2004
IFRS 03	اندماج الاعمال	*2008
IFRS 04	عقود التأمين (سيحل محله المعيار IFRS ابتداء من 01 جانفي 2023)	2004
IFRS 05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع والأعمال المتوقفة	2004
IFRS 06	استكشاف وتقييم المواد الطّبيعية	2004
IFRS 07	الادوات المالية والإفصاح	2005
IFRS 08	القطاعات التّشغيلية	2006
IFRS 09	الأدوات المالية	*2014
IFRS 10	القوائم المالية المجمعة	2011
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	2011
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011
IFRS 14	حسابات التأجيل التنظيمي	2014
IFRS 15	إيرادات العقود المبرمة مع العملاء	2014

IFRS 16	الإيجارات	2016
IFRS 17	عقود التأمين	2017

* تاريخ صدور المعيار بتسميته المنقحة.

Source : International Accounting Standards, المنشور على الرابط https://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-standards . تاريخ الاطلاع 2021/12/11

المطلب الثالث: المرجعية الأنجلو سكسونية

نشأ هذا نموذج في القرن التّاسع عشر مع الثورة الصناعية، يطبق في الدّول مثل أمريكا أستراليا كندا بريطانيا هولندا نيوزيلندا الجديدة وأغلبهم أعضاء في منظمة الكومنويلث «Commonwealth» ومن أهمّ خصائص هذا النّموذج:(1)

أ – الخصائص الاقتصادية: أدّت الثّورة الصّناعية إلى تطوير الأسواق المالية نظرًا لحاجة الشّركات الكبرى إلى مصادر تمويل، فالمحاسبة تعتبر أداة لنشر كم هائل من المعلومات المالية الموجهة إلى المستثمرين، وحتى يعمل اقتصاد السّوق يجب جذب المستثمرون والمساهمين لتمويل المؤسّسات، وتحفيز البنوك لتقديم القروض لهذا يجب أن يثقوا بهذه المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المؤسّسات لهذا يرتكز القانون المحاسبي الأنجلوسكسونية على مفهوم الصورة الصادقة (image fidèle) وعلى المبدأ المحاسبي تغليب الجوهر على الشّكل: احترام الصّورة الصّادقة (true and fair view) ممّا يسمح بترجمة حقيقية للوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة.

مبدأ تغليب الجوهر على الشّكل أو تغليب الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني(over form substance)

ب –الخصائص القانونية: الدول الأنجلوسكسونية هي دول القانون العام، فالعرف والممارسة العملية لهما أهمية قصوى، حيث تكتفي القوانين بشرح المبادئ العامة وتكلف الهيئات المهنية بإعداد المعايير المحاسبية، فالقواعد يمكن أن تتكيف مع التطور الحاصل في المحيط الاقتصادي، في حين تفصل الضريبة عن المحاسبة وليس لها تأثير على القانون المحاسبي، فالنّتيجة الضريبية تحسب بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، مؤدية إلى ازدواجية في الحسابات تلك موجهة الى المعلومة المالية وتلك إلى الاحتياجات الضريبية.

ج–الخصائص الثقافية: لا يوجد دليل حسابات مفروض ولا وثائق ملخصة موحدة لتتمكن المؤسّسات من العثور على أنسب حلّ يتناسب مع حجمها واحتياجها.

يركز النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني على مفهوم الصّورة الوفية، حيث يسمح بالقيام بتطبيق قواعد محاسبية استثنائية من أجل إبراز الحقيقة الاقتصادية للشّركات أولى من احترام الجانب القانوني للبنود المحاسبية[2]،ففي الولايات

---

(1) هوام جمعة، (2017): المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 28.

(2) Pascal BARNETO, (2004) : Normes IAS/IFRS Application aux Etats financier, Dunod, Paris, 2eme édition, P 05.

المتحدة الأمريكية مثلاً يجمع التنظيم المحاسبي بين التنظيم القانوني والتنظيم الذاتي، إلا أنّه يميل بدرجة أكبر نحو التنظيم الذاتي نظرًا لأنّ عملية وضع المعايير تختص بها منظمة محاسبية هي مجلس معايير المحاسبة المالية، أمّا الإلزام بالتطبيق فتخص به سلطة قانونية، هي هيئة تبادل الأوراق المالية، وفيما يتعلق بمستخدمي البيانات المحاسبية فإنّ المستثمرين والدائنين هم المستخدمون الرئيسيون للمعلومات المالية[1]

تعتبر الممارسات المحاسبية في النظام الأنجلوسكسوني اندفاعية حيث لا تعتمد على التحفظ بشكل كبير[2]، ولكون المعلومات المحاسبية موجهة إلى المستثمرين والمساهمين وسلطات البورصة كان لزامًا تقديمها في شكل واضح وصادق يعبر عن الوضعية الاقتصادية والمالية للشّركات، وهذا ما يفسر اهتمام النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني بالتّوجه إلى محاسبة التّسيير والنشر الدائم لحساب النتائج حسب طبيعة الحسابات، في هذه المرجعية أيضًا نادرًا ما نجد مدونة حسابات، فالقوائم المالية ليست لها شكل قانوني، فهي رسمية اذا كانت تحترم مبدأ الصورة الوفية وتعبر عن الحقيقة الاقتصادية للشّركات، أيضًا لا توجد فيها إلزامية تدقيق الحسابات قانونيًا، ولكن الشركات تطلب ذلك دوريًا لأجل أخذ آراء المختصين في الحسابات نشرتها، هذا ما يجعل التدقيق أداة مستقلة في خدمة الاقتصاد الحر [3].

ويمكن القول في الأخير أنّ تبني القواعد المحاسبية في الدول الأنجلوسكسونية مرتبط بالوضع والمحيط الاقتصادي، بما أن وضعها يتم عن طريق هيئات مهنية مستقلة قانونيًا عن الدولة، وهذا ما يوفر قوائم مالية تبين الوضعية الاقتصادية الحقيقية للشّركات.

المطلب الرابع: المرجعية الأوربية (القارية)

يعتبر تاريخ المحاسبة الأوربية حافلاً بالأحداث حيث تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر، وتطلق تسمية المحاسبة الأوروبية على هذا النّموذج، ولا يعني ذلك تحديد مجال تطبيقها على أوربا فقط، ولكن تعتمد دولاً كثيرة عليه لا تنتمي الى القارة الأوربية كالجزائر، اليابان ...وعمومًا يضم النّموذج الأوروبي حوالي 28 دولةً، تتشابه أنظمتها المحاسبية في العديد من الخصائص، لأنّها قامت بتبادل أفكار ومفاهيم على مر الزمن حول المحاسبة وتنظيمها[4].ومن بين أهمّ خصائص هذه المرجعية[5]:

---

[1] محسن بابقي عبد القادر، مرجع سابق، ص 108.

[2] كيموش بلال، (2022): معايير التقرير المالي الدولية-ملخصات وتطبيقات-الجزء الاول، دون طبعة، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، ص 108.

[3] المعتز بالله منادي، ياسين بشير، (2018): النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعية الفرنسية الأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 06، (العدد 10)، ص 15.

[4] Samir MEROUANI, (2008) : le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage, Magister en science de gestion, L'école supérieure de commerce, Alger ,2008, P 29.

[5] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 29.

أ–الخصائص الاقتصادية

– تمثل الشركات العائلية جزء كبير من النّسيج الاقتصادي تتمول بشكل واسع من القطاع البنكي.

– المعلومات المالية تستعمل أساسًا لغايات الإدارة الداخلية وهي نادرة النشر، فالقانون المحاسبي يغلب الشكل على الجوهر.

– مبدأ تغليب الشّكل على الجوهر يعني أنّ التّحليل القانوني لمعاملات المؤسّسة يعلو على واقعها الاقتصادي.

ب–الخصائص القانونية

دول القارة الأوروبية هي دول القانون المكتوب، تلعب الدولة دورًا هامًا في عملية التوحيد المحاسبي، فالتغيرات في النصوص المحاسبية تكون بطيئة، كما تغزو القوائم المالية بالقواعد الضريبية من أجل الاستفادة من المزايا الضريبية.

ج–الخصائص الثقافية

أنظمة المحاسبة تغطي على حدّ سواء العملية المحاسبية (مسك، تخزين ومعالجة المعلومات ووجود مخطط حسابات) وعلى المعلومة المنتجة (القوائم المالية الملخصة الموحدة) بحيث لا يوجد هناك إطار مفاهيمي حقيقي ولكن مبادئ محاسبية، مصطلحات وقواعد التقييم.

يتم تقنين العمل المحاسبي في الانظمة ذات المرجعية الأوروبية في شكل قوانين وقواعد بينما ينحصر دور الهيئات والمنظمات في توضيح الطّرق وتقديم التّفسيرات والرقابة، وفي ضوء ذلك أصبحت المحاسبة وفق هذه المرجعية وسيلة إثبات قانونية إضافة إلى كونها أداة لحساب الوعاء الخاضع للضّريبة، وبالتالي فالفئة المستهدفة من المعلومة المحاسبية هنا هي الدولة وأجهزتها في المقام الأول، ثم حماية المساهمين والمؤسّسات المالية الممولة للمشاريع الاقتصادية ثانيًا، وتتطلب الأنظمة المحاسبية في هذه الدول فرض ما يسمى مدونة الحسابات ممّا يضمن التناسق في قواعد التّسجيل المحاسبي للأحداث المالية في جميع المنشآت ويحتوي على مجموعة من الحسابات تسمح بإجراء المقارنات[1].

ففرنسا مثلاً تنتهج مدخل التنظيم المحاسبي القانوني حيث يتحكم قانونًا الشّركات وضرائب الدخل في الممارسات المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، فضلاً على ذلك تعتمد فرنسا منذ عام 1957م نظامًا محاسبيًا موحدًا تلتزم بتطبيقه جميع الشّركات، وبهذا يمكن القول أنّ القوانين الحكومية هي المصدر الوحيد لمعايير المحاسبة في البلد، أمّا المنظمات الممثلة لمهنة المحاسبة مثل هيئة خبراء المحاسبة، فلا تملك سلطة إصدار معايير محاسبية وإن كانت تصدر توصيات ليس لها صفة الالزام، الجدير بالذكر أنه بسبب تزايد تأثير الشّركات متعددة الجنسيات في الاقتصاد الفرنسي سمحت القوانين لهذه الشّركات بإعداد بياناتها المالية الموحدة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك لأغراض التسجيل في الأسواق المالية العالمية[2].

---

(1) المعتز بالله منادي، ياسين بشير، مرجع سابق، ص ص 13 14.

(2) محسن باقي عبد القادر، مرجع سابق، ص 109.

المبحث الثالث: إصلاحات البيئة المحاسبية في الجزائر

قامت الجزائر في السّنوات الماضية بفتح ورشات خاصّة بالإصلاحات الاقتصادية تتوافق والاتجاه الاقتصادي، الذي تتبعه بعد أن عاشت سنوات كثيرة تعاني من عدم تأقلم بيئتها المحاسبية مع التطورات السّريعة في مجال المال والأعمال التي يشهدها العالم الحديث لاسّيما في ظل تغيير النظام الاقتصادي الجزائري من اقتصاد مخطّط اشتراكي يتميز بهيمنة القطاع العمومي إلى اقتصاد حرّ يتميز بالخصخصة وحرية المنافسة، وبهدف مواجهة التّحديات التي تفرضها العولمة، أصبح من الضّروري إنشاء إطار جديد للمحاسبة يضمن استقلاليتها عن هيئة التشريع، وإعطائه صبغة تتماشى وطبيعة التّحولات الاقتصادية التي تعرفها البيئة المحاسبية، ولعلّ أهمّ الإصلاحات التي تصب في إطار التوجه الاقتصادي الجديد، تبني المعايير المتعلقة بإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية ممّا أدي إلي تحيين أنظمة تسير مؤسساتها وكذا المنظمات والهيئات المشرفة عليها في شكل يتماشى واقتصاد السّوق.

المطلب الأول: البيئة المهنية المحاسبية في الجزائر

بدأت الجزائر إصلاح بيئتها المحاسبية مطلع الألفية الثالثة، هذه الإصلاحات لم تقتصر على استحداث وتنفيذ النظام المحاسبي المالي فحسب، بل تجاوزت ذلك لتشمل إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة عن طريق إصدار مجموعة من النصوص القانونية في مراحل متفاوتة. من بين أهم هذه التشريعات نجد القانون 10-01 الذي تم توقيعه في 29 يونيو 2010، والذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [1]، وقد ميز هذا القانون بين صنفين من الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر:

- المجلس الوطني للمحاسبة.
- التنظيمات المهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

1- المجلس الوطني للمحاسبة

تمّ استحداث المجلس الوطني للمحاسبة في المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن استحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه[2]، وتم تعريفه في المادة الثانية من هذا المرسوم على أنه جهاز استشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك يخضع لسلطة وزارة المالية ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بذلك.

بعد إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بدأت أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر، حيث تم تكليفه بمهمة تحديث او تغيير المخطط المحاسبي الوطني.

---

[1] القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 96-318 (1996): المتضمن استحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية رقم 57.

تمّ تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 حيث نصت المادة 04 على أنه ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام اعتماد التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم على الأقل ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني.

كما تمّ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تحديث القانون السّابق، حيث تم اعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة الذي يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله ويتشكل من:[1]

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة
- رئيس المفتشية العامة للمالية
- المدير العام للضرائب
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر
- ممثل برتبة مدير عن لجنة التنظيم ومراقبة عمليات البورصة
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- ثلاثة اشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي

يتم تعيين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة سنوات بناءً على اقتراح من وزراء ومسؤولي الهيئات المذكورة سابقا، ومن أهمّ المهام المنوط بها هذا المجلس والتي تم تحديدها في المرسوم السّالف الذكر:

- استقبال طلبات الاعتماد والفصل فيها والتسجيل والشطب من جداول المنظمات المهنية.

---

[1] المرسوم التنفيذي 11-24، مؤرخ في: 27 جانفي2011: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية رقم 07 ص 4.

- تحديد معايير الالتحاق بالمهن المحاسبية.
- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مراقبة النوعية مهن المحاسبة.
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة.
- المساهمة في ورشات التكوين والتعليم خاصة فيما يتعلق بمجال المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتّدقيق.
- دراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف اصناف المهنيين.
- التعاون مع الهيئات والجمعيات الدولية المختصّة في مجالات المحاسبة.

وباعتباره الهيئة الرسمية الوحيدة المكلفة بالمحاسبة والمحاسبين في الجزائر، فقد ساهم المجلس الوطني للمحاسبة في عملية الإصلاح المحاسبي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية وإعداد النّظام المحاسبي المالي الجديد.

رغم الدور المهم الذي يلعبه المجلس الوطني للمحاسبة، لا تزال الجهود التي بذلتها هذه الهيئة في ضمان انتقال سَلس وناجح غير كافية، بسبب الفجوة الواضحة بينه وبين أصحاب المهنة، وكذلك بينه وبين المؤسّسات الاقتصادية التي تعد الأكثر اهتمامًا بتنفيذ النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك، فقد كان توقيت اعتراف هذه الهيئة بأصحاب المهنة في القانون 10-01 الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد متأخرًا بعض الشيء[1].

2- التنظيمات المهنية:

في بداية التّسعينات من القرن الماضي تمّ إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2]، وقد تزامن ذلك مع تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسّسات العمومية، وفتح المجال أمام المهنة المحاسبية من خلال: الخبرة المحاسبية، محافظة الحسابات، عمليات التطهير المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، ممّا جذب أصحاب المهنة وجعلها سبب رئيسي للخلافات فيما بينهم نظرا لضخامة المبالغ التي وضعتها الدولة لمثل هذه العمليات، وأصبح اهتمام أصحاب المهنة منصب حول كيفية الحصول على أهم المشاريع، وعليه بات السعي حثيثا للظفر بمقعد في مجلس المنظمة الذي أصبح انتخاب أعضائه رهن الحسابات والمصالح الشّخصية، ونتج عنه لغاية سنة 2003 مجلسين مجلس منتخب لا يحظى بدعم الإدارة ومجلس غير منتخب يحظى بدعم الإدارة، ومن بين

---

(1) عمر لشهب، (2014): تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، دون طبعة، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، ص 155.

(2) القانون 91-08 المؤرخ في: 27 أفريل 1991 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 20.

الأسباب التي أدّت إلى هذه الصّراعات هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهمّ الأعمال المحاسبية التي يصفها عادةً أصحاب المهنة بالجنات المحاسبية[1].

جاءت التّعديلات الجديدة في إطار الإصلاح المحاسبي لمهنة المحاسبة لتشمل إنشاء ثلاث منظمات مهنية وطنية متصلة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، تم هذا بعد تفكيك الهيئة الأصلية المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التي كانت تمثل كافة المحاسبين المحترفين في الجزائر. وتتولى هذه الثلاث منظمات تنظيم المهن المتعلقة بها. وتتمثل هذه المنظمات في:

2-1 المصف الوطني للخبراء المحاسبين: هو تنظيم مستقل يحمل الشخصية المعنوية، ويضم الأفراد الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

وفقًا للمادة 18 من القانون 10-01، يُعرّف الخبير المحاسب كلّ شخص يقوم بصفة منتظمة، تحت مسؤوليته الشخصية وباسمه الخاص، بتنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة والحسابات المختلفة للمؤسسات والهيئات، وذلك في الحالات التي ينص عليها القانون. يُكلَّف الخبير المحاسب بهذه المهمة عن طريق عقد تعاقدي، بناءً على خبرته في المجال المحاسبي. ومن بين مهام الخبير المحاسب:[2]

- تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة.
- إدارة ومراقبة وجمع وتحليل سجلات المحاسبة للمؤسّسات.
- إجراء التّدقيق المحاسبي والمالي للشّركات والهيئات.
- تقديم الاستشارات المالية والاقتصادية والاجتماعية للشركات والهيئات.
- إبلاغ المتعاقدين عن تأثير التزاماتهم والقرارات الإدارية والإدارة المتعلقة بمهمته.

تم تأسيس المجلس الوطني لمجموعة الخبراء المحاسبين بناءً على المرسوم رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011. يختار التسعة أعضاء من المجموعة المعتمدة والمدرجة في القائمة الوطنية للخبراء المحاسبين. يتم تحديد ثلاثة منهم ليمثلوا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة[3].

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية: [1]

[1] غنية بن حركو، (2017/2016)، واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، الجزائر، ص 249.

[2] القانون 10-01 المؤرخ: في 29 جوان 2010، مرجع سابق، ص6.

[3] المرسوم التنفيذي 11-25، مؤرخ في 27 جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية رقم 07، ص 7.

- إدارة وتسيير الأصول المتنقلة وغير المتنقلة التابعة للمجلس.
- تحصيل الاشتراكات السنوية من أعضاء المهنة.
- العمل على نشر الأشغال المتعلقة بالمجالات الذي تغطيها المهنة وضمان تعميمها.
- تنظيم الملتقيات والتكوينات التي لها علاقة المهنة.
- تمثيل المجلس أمام الهيئات والسّلطات العامة وفي الفعاليات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمجلس.

2-2 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تضم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أعضاءً يتمتعون بالشخصية المعنوية ويتضمنون الأفراد الطّبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

بموجب المادة 22 من القانون رقم 10-01، يُعرَّف "أمين الحسابات" بأنّه الشّخص الذي يتولى بشكل دوري وبالنيابة عن نفسه، وبمسؤوليته الخاصة، المهمة المتعلقة بالتصديق على دقة وانتظام حسابات الشركات والهيئات والتأكد من أنها تتوافق مع أحكام التشريع النافذ. وبناءً على ذلك، تتضمن وظائفه.

- التحقق من صحة واتساق الحسابات السنوية والنتائج المالية للدورة المالية، وكذلك تقييم الوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- فحص الحسابات السّنوية ومدى صحتها والتحقق من تطابقها مع المعلومات المذكورة في تقارير الإدارة التي تقدمها المديرين للمساهمين أو الشّركاء أو حاملي الحصص.
- إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية التي تمت الموافقة عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الإدارة.
- تقييم شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة المراقبة والمؤسّسات أو الهيئات التابعة لها.
- إبلا غ المديرين أو هيئة الرقابة بأيّ نقص يتم اكتشافه أو الوصول إليه، دون التدخل في عمليات الإدارة..

تمّ تعيين هيكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفقًا للمرسوم الصادر بتاريخ 27 يناير 2011، رقم 11-26، يتكون المجلس من تسعة أعضاء، يتم انتخابهم من بين الأعضاء المعتمدين والمدرجين في السّجل الخاص بالغرفة الوطنية لمراقبة الحسابات، وثلاثة من هؤلاء الأعضاء يمثلون المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة[2].

---

[1] بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، (2018): واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 02 (العدد 03)، جامعة غرداية الجزائر، ص 307.

[2] المرسوم التنفيذي 11-26، مؤرخ في: 27 جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية رقم 07، ص 10.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية: [1]

- إدارة وتسيير الأملاك التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- تحصيل الاشتراكات السّنوية للمهنيين.
- نشر الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، وضمان تعميمها.
- تنظيم الملتقيات والتكوينات التي لها علاقة المهنة.
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في التّظاهرات الدولية، ولدى الهيئات العمومية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2-3-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: هي تنظيم يتمتع بالهوية القانونية، تضم الأفراد والكيانات المؤهلة لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

وفقًا للمادة 41 من القانون رقم 10-01، يُعتبر المحاسب المعتمد المحترف الذي يقوم بممارسة مهامه بصفة دائمة تحت اسمه الخاص ومسؤوليته الشّخصية، والتي تتضمن تدقيق وتنظيم الحسابات والمحاسبة للتجار والشّركات أو الهيئات التي تستعين بخدماته. ومن ثم، تتضمن واجباته التالية: [2]

- مسك وفتح وضبط محاسبة الأشخاص والشركات.
- عرض الإدخالات المحاسبية وتتبع تطور الأصول المملوكة للشّركة أو الهيئة التي قامت بتفويضه لتنظيم محاسبتها، وذلك استنادًا إلى الوثائق المحاسبية التي تم تقديمها له.
- إعداد جميع التصريحات الجبائية وشبه الجبائية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- مساعدة زبائنه لدى مختلف الادارات والهيئات.

تمّ تحديد هيكل المجلس الوطني للهيئة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بناءً على المرسوم الصادر بتاريخ 27 يناير 2011، رقم 11-27، وتُطبق عليه نفس القواعد المتعلقة بانتخاب الأعضاء وتمثيلهم في المجلس الوطني للمحاسبة[3].

وتتمثل مهام المجلس في القيام بالأعمال الآتية: [4]

---

[1] بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، مرجع سابق ص 308.

[2] القانون 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010، مرجع سابق، ص 7.

[3] المرسوم التنفيذي 11-27، مؤرخ في 27 جانفي2011 يحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية رقم 07، ص 10.

[4] بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، مرجع سابق، ص 308.

- إدارة الأملاك للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات السّنوية للمهنيين.
- تأكيد على توسيع نطاق الأعمال المرتبطة بمجال المهنة، والسعي نحو نشرها وتوزيعها بشكل فعّال.
- تنظيم الملتقيات المتعلقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة في التظاهرات الدولية ولدى الهيئات والسلطات العمومية.
- إعداد النّظام الداخلي للمنظمة.

بالنّسبة لمهن الثلاثة الممارسة للمحاسبة فإنّه من المهم أن تتجند لهذا الإصلاح وتحضر لهذا التطور حتى تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية وذلك بالعمل وفق الإجراءات المحددة في العناصر التالية:[1]

- فتح المجال أمام مهني المحاسبة في الجزائر لمنافسة المهنين الأجانب لاسّيما أمام مكاتب المراجعة والتدقيق والاستشارات وتمكين هذه الشّركات من إمكانية التصديق على الحسابات، ممّا تتطلب تحديد استراتيجية تسمح بالتكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي.
- العمل على تحقيق الأهداف المسطرة من خلال دعم مقدرة المهنيين الجزائريين وعلى تعظيم قدرة تنافسية مؤسّساتهم على مستوى الأسواق الدولية.
- الانضمام إلى برنامج التدريب في المنظمات الدولية لاسّيما الاتّحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتشجيع التعاون بين المهنبين الجزائريين ونظرائهم الأجانب.

المطلب الثاني: البيئة التعليمية المحاسبية في الجزائر

تسعى العديد من دول العالم إلى تطوير برامج التعليم المحاسبي بإنشاء مدارس ومعاهد وجامعات لتأهيل المتخرجين وإكسابهم الخبرات والمهارات وإعداد محاسبين ذوي كفاءة، تكون لديهم القدرة على أداء الأدوار المطلوبة منهم، حيث نهدف من خلال هذا المطلب الوقوف على واقع التعليم المحاسبي في الجزائر ومدى قدرته على مواجهة تحديات التّغير السريع ومعالجة مختلف المشاكل المحاسبية.

1- **مفهوم التعليم المحاسبي**: ترجع المطالبة الشّديدة بضرورة اصلاح التعليم المحاسبي الى ما توصلت اليه الكثير من الدراسات الميدانية في الدول المتقدمة وخاصة أمريكا، حيث بينت لجنة **" بدفورد"** على أن الفجوة بين المعارف التي تتضمنها مناهج التعليم المحاسبي والمهارات والخبرات التي تتطلبها بيئة العمل تزداد اتساعا يوما بعد يوم، بما

[1] سومية تومي، (2020/2019): النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل اليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، ص83.

ينعكس سلبا على نوعية المتخرجين فأصبحوا غير قادرين على الاستجابة لديناميكية الوظائف التي يتولونها بعد تخرجهم من سوق العمل[1].

تعتمد المحاسبة في تطورها على مخرجات التعليم المحاسبي، والبناء الصحيح له يكمن في التطوير المستمر والتكامل بين الدراسة النظرية والتطبيق العملي والتأقلم مع متطلبات السوق[2]، والتعليم المحاسبي هو عملية منظمة تقوم به مؤسسات التعليم العالي، تقوم فيها بتزويد الطلبة بالمعارف الأساسية وتكسبهم قدرات علمية تمكنهم من ممارسة مهنة المحاسبة، ويهدف التعليم المحاسبي الى تطوير كفاءة المحاسبين بحيث تجعلهم قادرين على أداء عملهم الميداني في أفضل صورة، وللتعليم المحاسبي شقين، شق أكاديمي وشق مهني، أين تعتبر هذه المخرجات من الطلبة بمثابة الألة التي تضمن استمرارية العمل للمؤسسة التعليمية من خلال التغذية الذاتية بجزء من طاقتها الإنتاجية، بينما يرتبط التعليم المحاسبي المهني ببناء طلبة ذوي مهارات مهنية، ونظرية في التّدريس تساهم في إعداد محاسب المستقبل يتمتّع بالمواصفات المطلوبة منه[3] ،دوليًا يقوم مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IAESB) بإصدار معايير جديدة في كلّ مرّة، تهدف إلى توحيد وتوجيه الممارسات التعليمية في مجال المحاسبة والمراجعة، وتحسين الإعداد الأكاديمي لخرجي مؤسّسات التعليم، وقد تمّ إصدار ثمانية معايير كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-3): معايير التعليم المحاسبي الدولية (IES) وفقًا لآخر التّعديلات

رقم المعيار	المعيار	الاصدار	التطبيق
IES 01	متطلبات دخول برنامج التعليم المحاسبي المهني	فيفري 2013	1 جويلية 2014
IES 02	التطوير المهني الأولي (الكفاءة الفنية)	جانفي 2014	1 جويلية 2015
IES 03	التطوير المهني الأولي (المهارة المهنية)	جانفي 2014	1 جويلية 2015
IES 04	التطوير المهني الأولي (القيم والأخلاق والمواقف المهنية)	جانفي 2014	1 جويلية 2015
IES 05	التطوير المهني الأولي (متطلبات الخبرة العملية)	مارس 2013	1 جويلية 2015
IES 06	التطوير المهني الأولي (تقييم الكفاءة المهنية)	نوفمبر 2012	1 جويلية 2015
IES 07	التطوير المهني المستمر	جويلية 2012	1 جانفي 2014
IES 08	الكفاءة المهنية للشّركاء المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية	ديسمبر 2014	1 جويلية 2016

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على https://www.iaesb.org/ تاريخ الاطلاع 2022/07/03.

[1] عمر لشهب، مرجع سابق، ص 164.

[2] سلام عادل عباس النصراوي، حسين هادي حسين عنيزة، (2019): متغيرات البيئة المحلية والتوافق المحاسبي الدولي، دون طبعة، الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص 69.

[3] عائشة سلمة كحلي وآخرون، (2022): تقييم واقع التعليم المحاسبي في الجزائر-دراسة مقارنة بين محتوى التعليم الأكاديمي وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 02 ومتطلبات ممارسة مهن المحاسبة في الجزائر، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 06، (العدد01)، الجزائر، ص 213.

2- واقع التّعليم المحاسبي في الجزائر

تسعى الجزائر لتحسين مستوى التعليم والتدريب في المحاسبة من خلال تنفيذ بعض القوانين في إطار ما يُعرف بالإصلاح المحاسبي، الذي تمّ تبنيه في السّنوات الأخيرة، من أبرز هذه القوانين القانون رقم 10-01 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تمّ الإعلان عن إنشاء مدرسة مختصة في المحاسبة تابعة لوزارة المالية، تتكفل بمهمة تكوين مهني المحاسبة في مختلف الأصناف، ومن جهة أخرى تتضمن مناهج التعليم في الجزائر برامج للتعليم المحاسبي بداية بطور الثانوي وتمتد إلى الطّور الجامعي من خلال كليات العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بالإضافة إلى بعض المدارس والمعاهد المتخصّصة.

إلا أنّ واقع الحال يشير إلى غير ذلك، فما عدا إقدام وزارة التعليم العالي والبحث العلمي على إرسال عدد محدود من أساتذة المحاسبة لدورات تكوينية نظمها المجلس الوطني للمحاسبة خلال سنة 2008 بإشراف مجموعة من المهنيين الذين تلقوا تكوينًا سابقًا على يد خبراء فرنسيين، لم يعرف الوسط الجامعي محاولات جادة لتطويق المشكل المتعلق بمواءمة برامج التعليم مع محتوى المستجدات التي جاءت بها عملية الإصلاح باستثناء بعض التظاهرات العلمية المحدودة في هذا السّياق أو بعض الابحاث الأكاديمية في شكل مذكرات ماجستير أو أطروحات دكتوراه[1].

إنّ ممارس مهنة المحاسبة لكي يستطيع القيام بمختلف المهام الموكلة إليه يجب أن يلم بالمعارف الأساسية في مجالات المحاسبة، والمراجعة والجباية والمعرفة العامّة في مجال الأعمال والتجارة والبيئة المحيطة بها، إلى جانب مجموعة من المهارات في مجالات الاتّصال، والتكنولوجيا ونظم المعلومات، ولكن بالنظر إلى رد فعل الوزارة الوصية لتكييف التعليم المحاسبي مع مستجدات البيئة المحاسبية في الجزائر جاء متأخر جدًا وغير مدروس، فبدل أن تكون الجامعة هي قاطرة التغيير والإصلاح أصبحت عقبة في وجهه، وأحدثت فجوة بين مخرجات العملية التعليمية ومتطلبات سوق العمل، لذا صار من الضّروري على مسؤولي التعليم المحاسبي في الجزائر تعديل وتطوير مواضيع ومناهج الدراسات المحاسبية في التعليم العالي، من خلال دراسة متطلبات سوق العمل في البيئة المحلية والمهارات المطلوبة في سوق الشّغل وإدخالها في مواضيع المناهج مع تبني معايير التعليم المحاسبية الدولية[2].

المطلب الثالث: مسار الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

شهدت المحاسبة في الجزائر عدة محطّات بارزة كان أهمها إصدار المخطط الوطني المحاسبي (PCN) سنة 1975 وإصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2007، ويمكن تقسيم مسار المحاسبة في الجزائر إلى الفترات التالية:

[1] بن بلغيث مداني، (2009): النظام المحاسبي المالي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، الجزائر، ص09.

[2] غنية بن حركو، واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مرجع سابق، ص 285.

أولا: من سنة 1962 إلى غاية 1975.

في أعقاب الاستقلال، استلمت الجزائر النظام التشريعي المحاسبي الفرنسي لتجنّب حدوث فراغ قانوني، أصدرت الحكومة الجزائرية في ذلك الوقت القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31، والذي أمر بتمديد تنفيذ القوانين الفرنسية باستثناء تلك التي تتعلق بالسّيادة الوطنية، في مجال المحاسبة، ظلت القواعد المحاسبية الفرنسية سارية المفعول، الخاصّة بالنموذج الفرنسي ممثلة في المخطط المحاسبي العام (PCG-plan-comptable générale) لسنة 1957،والتي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947، وهو أمر طبيعي لدولة في طور البناء[1] ويحتوي إطاره المحاسبي على عشرة أقسام رئيسية وهي :

- الأقسام من (1) إلى (5) خاصّة بحسابة الميزانية
- الأقسام من (6) إلى (7): حسابات التسيير (التكاليف، النواتج)
- القسم (8): خاص بحسابات النتائج
- القسم (9): خاص بالمحاسبة التّحليلية
- القسم (0): حسابات خاصة وموضوعة لتسجيل الالتزامات المتحصل عليها والمعطاة والتي تظهر خارج الميزانية.

وقد تميز المخطط المحاسبي العام بمجموعة من العيوب والنقائص، حيث قامت اللجنة المكلفة بإعداد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بتوجيه انتقادات للمخطط المحاسبي العام (PCG) كونه لا يتماشى ولا يلبي احتياجات الاقتصاد المخطط، حيث وجهت إليه العديد من الانتقادات كان أهمّها عدم ارتكازه على أي إطار مفاهيمي واضح، بمعنى أخر هو قانون دون أهداف ومبادئ واضحة، فالمخطط المحاسبي العام (PCG) لا يتضمن أي إشارة إلى المبادئ الأساسية المتعارف عليها عن الأنجلوسكسوني في تلك الفترة، حيث تميزت مبادئه بعدم الوضوح وتبقى خاضعة للاتفاقيات وعلى شكل توصيات تتعلق باتخاذ القرارات كما تجدر الإشارة إلى أن الهيكل المحاسبي موجه نحو[2]:

- الفصل بين المحاسبيتين (العامة والتحليلية) حيث لكل واحدة وظيفتها العامة.
- عدم تجانس الهيكل الشكلي، فنجد بعض أصنافه تضم تارة حسابات مدينة وتارة أخرى دائنة، ممّا يفقد ارصدة الحسابات أي معنى لها، خاصّة المجموعة الرابعة (حسابات الغير) والمجموعة الخامسة (الحسابات المالية).

---

[1] غنية بن حركو، واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مرجع سابق، ص 110.

[2] سومية تومي، (2020/2019): النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، ص 72.

- عدم وجود تفاصيل واضحة في المخطط فيما يتعلق بتقييم المخزونات المحتفظ بها.
- صعوبة القيام بعمليات التحليل المالي.
- عدم التوافق في عملية معالجة الحقوق والديون الخاضعة لعملية تحوط الصرف، ممّا يؤدي ذلك على التحديد وبشكل نهائي لسعر العملة عند الاستحقاق.
- تطبيق دقيق للحالات الثلاثة للتعديل الاختياري المتعلق بمؤونة خسارة سعر الصرف.

ونظرًا للتوجه الاقتصادي الاشتراكي الذي تبنته الجزائر بعد الاستقلال كان لزامًا عليها إعداد وتطوير مخطط محاسبي يتلاءم مع هذا الخيار، ومن الناحية التنظيمية تميزت هذه المرحلة بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة " وذلك بصدور الأمر رقم :71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب ،حيث أوكلت للمجلس الأعلى للمحاسبة مهمتين أساسيتين ،الأولى هي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر والثانية وهي انشاء مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957، ووضعت الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح[1]،وعليه بدأ عمل المجلس الأعلى للمحاسبة رسميًا في منتصف سنة 1972، حيث قام وبالتعاون مع مجموعة من الخبراء الفرنسين بإعداد البديل للمخطط المحاسبي العام، وبالفعل توجت جهودهم بإعداد ما يسمى فيما بعد بالمخطط المحاسبي الوطني والذي تم إصداره سنة 1975في القرار 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة والذي أصبح إلزامي التطبيق إبتداءًا من 01 جانفي 1976 وتلاه القرار المؤرخ في 29 يونيو 1975المتعلق لكيفية تطبيق المخطط الوطني للمجلس[2].

ثانيًا: من سنة 1975 إلى غاية 2001.

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975، وأصبح من الواجب تطبيقه على:[3]

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصّناعي والتجاري.
- شركات الاقتصاد المختلط.
- المؤسّسات التي تخضع لضرائب الدخل بناءً على الأرباح الحقيقية، بغض النظر عن شكلها.

---

[1] مليكة داشير، (2016/2015): التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة المنشئات، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة.

[2] جلول بوشاكر، (2015/2014): درجة تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد بوقرة، ص 44.

[3] الأمر 35-75 المؤرخ في: 29 أفريل1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 37، ص 502.

بالنسبة للممارسة المهنية، شهدت الفترة تطورًا بارزًا مع إصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، الذي يتعلّق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حدّد هذا القانون شروط وطرق الممارسة المهنية لدى الشّركات التّجارية، بما في ذلك الشّركات الكبرى، وفقًا لأحكام القانون التجاري، بالإضافة إلى الجمعيات والتعاونيات الاجتماعية والنقابات. أدّى القانون المذكور أعلاه إلى تغيير ملحوظ في المهنة وأدخل مهنة محافظ الحسابات بجانب المهن الأخرى، وحدد مسؤوليات ممارسي المهنة بالإضافة إلى قواعد التعامل مع العملاء[1]، وتبع ذلك إصدار عدة نصوص تشريعية وتنظيمية تتعلق بالمهنة، ومن أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 الذي يتعلق بأخلاقيات المهن للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[2].
- المرسوم التنفيذي 96-318المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه حدد هذا المرسوم مهام وصلاحيات المجلس وكذا تشكيلته.

ثالثًا: من سنة 2001 إلى غاية 2007.

بداية من الثّلاثي الثاني لسنة 2001، بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وتحت إشراف وزارة المالية حيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني (PCN)نسخة 75/35 [3]، لهذا الغرض تم تشكيل لجنة قيادة (comite de pilotage) تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال الخبراء، تم توزيع أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل :[4]

- **المرحلة الأولى:** تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN)
- **المرحلة الثانية:** اعداد مشروع نظام محاسبي جديد.
- **المرحلة الثالثة:** التكوين (formation) للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبة الدولية.
- **المرحلة الرابعة:** المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

وقد تم وضع ثلاثة خيارات للإصلاح تمثلت في:[5]

[1] طيبة محمد رضا، لوالية فوزي، (2019): مداخلة ملتقى بعنوان مراحل تطور الأطر القانونية للمحاسبة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر، ص9.

[2] المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في: 15 أبريل 1996 يتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 24، ص4.

[3] شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 13.

[4] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص172.

[5] توفيق جوادي، (29 و30 نوفمبر 2011): مداخلة ملتقى بعنوان واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 06.

الخيار الأول: هذا الخيار ينطوي على تحديث النظام المحاسبي الوطني الجزائري، مع الحفاظ على بنيته الأساسية المحافظة على هيكل المخطط المحاسبي الوطني، مع تحديث وإعداد التعديلات اللازمة بناءً على التغييرات الحاصلة في البيئة القانونية والاقتصادية في الجزائر، التي ظلت ثابتة منذ إصدار قانون التوجهات الاقتصادية الوطنية في العام 1988.

الخيار الثاني: تمثل في ضمان بعض المعالجات التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومع مرور الوقت سيكون نظام محاسبي معقد، وبالتالي يمكن أن يكون مصدرًا لعدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.

الخيار الثالث: يتمثل في تطوير نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني، مع تحديثه وضمان أن يتوافق مع إطار محاسبي معاصر، مع الاعتماد على المبادئ والقواعد المستندة إلى معايير المحاسبة الدولية، مع مراعاة الخصائص الوطنية.

وقد تم اعتماد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001.

إنّ أهداف وبرامج اللجان التقنية وأراء المجلس التي تم الإعلان عنها، أقل ما يقال عنها أنها متباينة تمامًا مع التوجه الجديد الذي طبع أعمال المجلس الوطني للمحاسبة المتعلقة بإصلاح النظام المحاسبي، والتي أثبتت تحيز مطلق لنموذج التوحيد الفرنسي، مع استحضار التّجربة التونسية التي قادت سنة 1996 لإرساء النظام المحاسبي الجديد للمؤسّسات الذي عكس وفاءً للنموذج الفرنسي مع انفتاح على المعايير المحاسبة الدولية.[1]

رابعًا: من سنة 2007 إلى غاية اليوم:

بعد تبني الخيار الثالث المقترح من قبل الخبراء الفرنسيين والذي يتضمن انجاز نسخة جديدة معتمدة على استراتيجية التوحيد المحاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وبصدور القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر2007 المتضمن النّظام المحاسبي المالي، والذي كان من المنتظر أن يدخل حيز التنفيذ ابتداءً من 2009/01/01 بموجب المادة 41 من القرار 07-11 إلا أنه تم تأجيل تاريخ تطبيعه حتى 2010/01/01[2].

وعلى عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي عرف جمودًا طيلة خمسة وثلاثون سنة، نظرًا لعدم إثرائه بنصوص تجعله يتلاءم مع الظروف الجديد التي عرفها الاقتصاد الجزائري ، فإنّ النظام المحاسبي المالي (SCF) يبدو من أول وهلة، بأنّه ثري من حيث النصوص التي تنظمه كما أنه مرن وقابل للتأقلم مع المعطيات الجديدة، بشرط تحديثه باستمرار عن طريق نصوص تنظيمية جديدة تجعله يتلاءم مع مستجدات الاقتصاد الجزائري[3]، وقد حدد النظام المحاسبي الجديد المفاهيم التي تشكل أساس إعداد الكشوفات المالية وتحضيرها والخصوصيات النوعية للمعلومات المالية

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص 174.

[2] قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية رقم 42، المادة 62، مؤرخ في: 2008/07/27، ص 19.

[3] محمد الحبيب مرحوم، (2020): الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد، 2020، ص14.

بكلّ شفافية، والسماح بإجراء مقارنة دورته للمعلومات المالية والقضاء نهائيا على كلّ التجاوزات التي كادت تحدث خلال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة[1].

ويمكن تلخيص أهم أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد في:[2]

- توفير حلول محاسبية للعمليات التي لم تكن مغطاة في المخطط المحاسبي الوطني.
- السّعي لتحقيق تقارب بين الممارسات المحاسبية لدينا وتلك التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية.
- تمكين وتقديم بيانات مالية أكثر جودة وشفافية للمؤسسات الاقتصادية.
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ "الصّورة الوفية والعادلة".

في هذه الفترة، تم إصدار العديد من التّشريعات والقوانين المتعلقة بتنظيم المهنة، ومن أبرزها:

- القانون 10-01 الصادر في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي حدّد الشّروط والطرق الجديدة لممارسة هذه المهن، بموجب هذا القانون، تمّ إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، من خلال هذا القانون، استعادت وزارة المالية الرقابة على المؤسّسات من خلال تعيين ممثلين في مختلف المجالس المهنية[3].

المطلب الرابع: المخطّط المحاسبي الوطني

تبنّت الجزائر المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لمواكبة النظام الاشتراكي الذي انتهجته الدولة الجزائرية بعد الاستقلال، حيث يعد صدور القانون 75-35 أول خطوات الاصلاح المحاسبي.

1- بنية الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني:

من خلال القرار المؤرخ في 23 يونيو 1975 الذي يتعلق بتنفيذ المخطط الوطني للمحاسبة، تناول المشرع بنية الحسابات لهذا المخطط، وقد قام بتحديد:[4]

- طبيعة التنظيم والتّسيير الحسابي.
- المصطلحات المستعملة.
- قواعد التّسجيل المحاسبي.
- تقييم الاستمارات والمخزونات
- الحسابات، المجموعات وأرقامها
- القوائم الختامية.

[1] أحمد يقور، (2017): المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي (scf) ، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد ، ص 13.

[2] جمال لعشيشي، (2010): محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء، ص12.

[3] سليمة بن نعمة، امين مخفي، (2017): واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر مجلة مجاميع المعرفة، (العدد05)، ص 158.

[4] القرار المؤرخ في 23جوان 1976 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم24، ص330.

كما لمح القرار إلى إمساك دفاتر أخرى دون التّطرق إليها، وذلك لمعرفة مركز المؤسّسة، تشكيل الميزانيات دوريا كما تمّ التّأكد في هذا النّص إلى أنّ المسك المحاسبي لا يكون إلا بالعملة الوطنية، حسب طريقة القيد المزدوج بالفصل في تسجيل العمليات المحلية والعمليات الخارجية، التسجيل المحاسبي يكون دون مقاصة يعتمد على وثيقة تبريرية تحتوي على مجموعة من الشّروط.[1]

الجدير بالذكر أنه تم تصنيف الحسابات إلى ثمانية أصناف وهي:

- الصّنف الأول: الأموال الخاصة.
- الصّنف الثاني: الاستثمارات.
- الصّنف الثالث: المخزونات.
- الصّنف الرابع: الحقوق.
- الصّنف الخامس: الدّيون.
- الصّنف السّادس: الأعباء.
- الصّنف الثامن: النتائج.

وفي نفس الصّدد وزعت الأصناف إلى ثلاثة مجموعات:

- حسابات الأصول وتشمل (الأصناف الثاني، الثالث، الرّابع).
- حسابات الخصوم وتشمل (الأصناف الأول والخامس)
- حسابات التسيير وتشمل (الأصناف السّادس والسّابع)

بالإضافة إلى قوائم الميزانية أصول والميزانية خصوم وجدول حسابات النتائج، فرض المخطط المحاسبي الوطني على المؤسّسات من أجل تلخيص العمليات المحاسبية للدورة المالية أربعة عشر جدول أخر تتمثل في:

- ملخص الاستثمارات –ملخص المؤونات –ملخص الأموال الخاص.
- ملخص المخزونات –ملخص مصاريف التسيير –ملخص المنتجات الأخرى.
- ملخص الاستهلاكات –ملخص الحسابات الدائمة –ملخص الديون.
- ملخص البيوع وأداء الخدمات –ملخص المعلومات المتنوعة –ملخص التزامات مقبولة والتزامات مقدمة.
- ملخص استهلاك البضائع، المواد واللوازم –ملخص نتائج التنازلات عن الاستثمارات.

مزايا المخطط المحاسبي الوطني

ومن بين أهم المزايا التي جاء بهذا المخطط المحاسبي الوطني نذكر:[2]

---

[1] توفيق جوادي، مرجع سابق ص07.

[2] محمد العيد، (2021): من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد الجزائر، ص11.

- ايجاد حلولاً لبعض نقائص المخطط المحاسبي العام (PCG) المطبق إلى غاية سنة 1975.
- جاء بتصنيف جديد للحسابات بالمقارنة مع المخطط المحاسبي العام، فالحسابات أصبحت أكثر تجانسًا ودقة.
- أمر بتطبيق الجرد المستمر للمخزونات.
- أتى بعدد من الوثائق الملحقة وهي مكملة للوثائق الشّاملة الأساسية، والتي من السّهل فهم محتواها.
- إضافة نتائج جزئية ذات أهمية بدأ بالهامش الإجمالي مرورًا بالقيمة المضافة وإلى غاية النتيجة الصافية على مستوى جدول حسابات النتائج.

2- خصوصيات المخطط المحاسبي الوطني:

أول ما نشير إليه بهذا الصدد هو اعتماد معدي هذا المخطّط عند تصميمه على النّموذج المبسط أي اعتماد المحاسبة العامة دون المحاسبة التّحليلية مع العلم أن هذا المخطط موجّه أساسًا للمؤسّسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى ،مثل نشاط البنوك ،التأمين ..إلخ ، لذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط المحاسبي الوطني ،استجابة خصوصيات بعض الأنشطة ،كانت حاضرة لكن ترك العمل بها لاحقًا ونذكر منها المخطط المحاسبي القطاعي وهي بمثابة تكييف المخطط المحاسبي الوطني لمجموعة من المؤسّسات يجمعها نفس النّشاط، ويتم من خلالهم مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات ،طبيعة ومدّة ودورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصّة من وجهة نظر تقنية المحاسبة إلا أن سيرورة انجاز هذه المخطّطات القطاعية على مستوى مجلس الأعلى للمحاسبية وحتى سنة 1977 لم تظهر للوجود، عدى تلك المتعلقة بالبنوك بإصدار المخطط المحاسبي للبنوك، وفي الوقت الذي شكلت عدّة لجان لقطاعات مختلفة مثل البناء، الأشغال العمومية ،الزراعة، التأمين[1] ،كما ترك المخطط المحاسبي الوطني المحاسبي الحرية للمؤسّسات بتطبيق المحاسبة التحليلية حسب احتياجاتها، على عكس المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصيغة الإجبارية.

وضع المخطط المحاسبي الوطني نسخة 75/35المؤرخة في 29 أبريل 1975 حسب معايير الاقتصاد الموجه، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الاشتراكي على مستوى التشغيل الإنتاج، وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، وبعدما شهدت الجزائر تحولا عميقًا، وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السّوق وتحرير التّجارة الخارجية وخوصصة المؤسّسات العمومية، وإنشاء بورصة الجزائر والبنوك الخاصّة، أجبرت كل هذه التغييرات الجزائر على تقديم بيانات

[1] حواس صلاح، (2011): المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، بدون طبعة، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، ص19، 20.

محاسبية ومالية عالية الجودة تساعد المستثمرين والمقرضين على صنع القرارات.»[1]، وقد سجلت العديد من النقائص على المخطط المحاسبي الوطني بما يتعلق بالجانب النظري، سواء على الصعيد المفاهيمي أو المصطلحات المستعملة وكذا الإفصاح عن القوائم والمعلومات المحاسبية، إذ ان طريقة تقديمه تظهر العديد من التقصير على عدة مستويات (الأهداف، مستعملي المعلومة، المبادئ المحاسبية)[2].

وخلال أزيد من 33 سنة من تطبيقه لم يتعرض لأي تعديل من شأنه أن يسد بعض النقائص والثغرات مثل التّسجيل المحاسبي لبعض العمليات كتلك المتعلقة بالقرض الإيجاري، امتيازات المرفق العام، العمليات بالعملة الأجنبية ...إلخ، كما لم يساير هذا المخطط التطورات التي حدثت على المستوى الدولي، حيث لم يتمكن من مواكبة الأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة التي انبثقت من العولمة المالية والاقتصادية ولم تكن قوائمه مالية تتوافق مع المعايير العالمية.

بالإضافة إلى ما سبق فإن غياب إطار ينظم عمليات التوحيد إسنادًا لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة، فإنّ النّموذج المحاسبي بشكله السّابق لم يطأ موطأ الخلل، وبالتالي لم يستطيع الإجابة على هذه الاحتياجات المختلفة، النّاتجة من جهة عن إرادة الدولة في الحصول على معلومات متجانسة عن المؤسّسات، لغرض فرض رقابة اقتصادية وجبائية عليها، ومن جهة أخرى المحاسبين الوطنين لاحتياجات اقتصادية، إضافة إلى الأطراف الأخرى والمؤسّسة ذاتها، لأجل الحصول على معلومات تساعد على إنجاح مسار التّسيير[3].

---

[1] Saheb bachagha,(2003) : pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, Dar el houda, Algérie, p07.

[2] مرداسي شوقي، زرقين عبود.، (2018): واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية* المجلد الخامس، (العدد الأول)، ص 503.

[3] مداني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص 157.

خلاصة الفصل

أدّى التطور المستمر في مجال الأعمال إلى ظهور موضوعات جديدة في الفكر المحاسبي، كما أدّى إلى حتمية تطوير أنظمة وقواعد محاسبية لمواكبة المتغيرات الجديدة في الاقتصاد الحديث، وبما أنّ المحاسبة من أهمّ الأدوات التي تستخدم لتحقيق العديد من الأهداف كالتّخطيط والرقابة وتقييم الأداء وترشيد القرارات المختلفة، بحيث يتم استغلال المخرجات المحاسبية من قبل العديد من المستخدمين، سواء من داخل أو من خارج المؤسّسة، و لتحقيق الأهداف المرجوة توجب إنتاج هذه المعلومات بمستوى مقبول من الجودة، لذلك يرى الكثير من الخبراء أن تطبيق المعايير المحاسبية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية .

الجزائر كغيرها من الدول سعت إلى إرساء قواعد عمل محاسبية من خلال المخطّط المحاسبي الوطني، الذي حلّ محل المخطّط المحاسبي العام الموروث عن المنظومة التّشريعية الفرنسية، تماشيًا مع التّوجهات الاقتصادية السّياسية والاجتماعية السّائدة في ذلك الوقت، حيث صدر المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 ،وبدأ العمل به سنة 1976، وبالرغم من الجهود التي بذلتها الجزائر، إلا أنّ النهج المحاسبي المعتمد لم يستطع الاستجابة لمتطلبات النظام الاقتصادي الجديد الذي تبنته الدولة في أوائل التّسعينات من جهة، ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، وعليه قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي حيث صدر النظام المحاسبي المالي المستوحى من المرجعية الدولية في سنة 2007، وقد واكب ذلك إعادة تنظيم البيئة المهنية والبيئة التعليمية المحاسبية.

الفصل الثاني:

تقديم وتقييم النظام المحاسبي المالي

مقدمة الفصل الثاني

عاشت الجزائر منذ سنوات من عدم تأقلم بيئتها المحاسبية مع التطورات السّريعة في مجال الاقتصاد والتجارة الدولية التي يشهدها العالم الحديث لاسّيما في ظل تغيير النظام الاقتصادي الجزائري، من اقتصاد اشتراكي مخطط يتميز بهيمنة القطاع العمومي إلى اقتصاد حر يتميز بحرية المنافسة، ولم تعد الكيانات الاقتصادية في الجزائر قادرة على الاستمرار والنّمو ما لم تستجب لهذه التطورات وتتأقلم مع متطلباتها، الأمر الذي أدى بوضوح إلى استحالة بقاء المخطط المحاسبي السابق على الأقل دون تعديل.

وفي ظلّ المفاوضات القائمة مع المنظمة العالمية للتجارة ومصادقة الجزائر على الاتفاقيات الدولية التجارية وبالأخص مع الإتحاد الأوروبي، هذا الأخير الذي ألزم جميع متعامليه بتبني المعايير المحاسبية الدولية اعتبارًا من سنة 2005، أصبح من الضّروري التفكير في إنجاز لغة مشتركة وتبني مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية لحماية الاستثمارات، واعتماد فلسفة جديدة، وقد عمدت الجزائر بإصلاح بيئتها المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي كخطوة أولى نحو تحقيق التوافق مع متطلبات البيئة الدولية، والذي تم تطبيقه لأول مرة ابتداءً من الأول من جانفي 2010، وعلى عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يهتم بالجانب التقني فقط للمحاسبة، فإن النظام المحاسبي المالي يستند على إطار تصوري ومبادئ وقواعد جديدة ذات خلفية عالمية.

سيتم تناول هذا الفصل من خلال ثلاث مباحث، حيث نستعرض في المبحث الأول النظام المحاسبي المالي معرفة دوافع الانتقال إليه، مفهومه، مجالات تطبيقه، وإطاره القانوني، في حين يعرض المبحث الثاني الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي من خلال تسليط الضّوء على أهم طرق القياس، والتقييم و كيفيات عرض مخرجات هذا النظام، أمّا المبحث الثالث فيتضمن تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال دراسة مقارنة شاملة مع المخطط المحاسبي الوطني وكذا مع المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى التطرق الى اهم المعوقات والعراقيل التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي وفي الأخير سيتم التعرف على أهم الجهود المبذولة لتحيين النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية في الجزائر.

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

بعد ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وتعرضه لعدة انتقادات خاصّة في ظل توجه الجزائر من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السّوق، كان من الضروري تبني مرجع محاسبي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، ومن بين ما حفز المجلس الوطني للمحاسبة على اعتماد هذا الخيار، كون عملية تمويل هذا الإصلاح يقع على عاتق البنك الدولي.

يبدأ المبحث الأول بتقديم النظام المحاسبي المالي، حيث يتم معرفة أهم الدوافع للانتقال إليه شرح مفهومه وخصائصه وأهمية تطبيقه لإدارة المؤسّسات، يتم استعراض الإطار القانوني والتشريعي للنظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه.

المطلب الأول: دوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

تُعتبر النقائص والعيوب التي شهدها المخطط المحاسبي الوطني أهم الدوافع التي عجلت بالتوجه نحو النظام المحاسبي المالي، وفيما يلي عرض لمختلف النقائص والعيوب التي تشوب المخطط المحاسبي الوطني: [1]

- تم إعداد المخطط المحاسبي الوطني ليتماشى مع بيئة الاقتصاد الاشتراكي الموجّه، الذي يتم بسيادة القطاع العام، وعليه تنحصر فائدته في تقديم معلومات مالية للدّولة والتي تعتبر المستفيد الأول من تلك المعلومات، امّا عن طريق مصالح الضرائب لتحديد الوعاء الضريبي أو عن طريق مصالح التّخطيط لرسم الخطط المستقبلية للدولة.
- المعلومات التي يوفرها المخطّط المحاسبي الوطني لا تتماشى مع احتياجات اقتصاد السّوق خاصّة أنّه مقيد بالقواعد والتشريعات الجبائية ممّا قلص أهميته ودوره في خدمة الاقتصاد.
- غياب آليات لتطبيق القيمة العادلة والاعتماد التّام على مبدأ التكلفة التاريخية لقياس عناصر القوائم المالية، ممّا قد جعل المعلومات المالية غير ملاءمة لاتّخاذ القرارات الاقتصادية.
- عدم توضيح وتحديد معايير الاعتراف وطرق القياس عند تسجيل مختلف العمليات الاقتصادية.
- غياب الإطار المفاهيمي للمخطط المحاسبي الوطني غلق الباب على الاجتهاد في كيفية التعامل مع بعض الظواهر الاقتصادية الجديدة خاصّة في ظل غياب تفصيل دقيق لبعض المصطلحات، ممّا صعب من تطوير المخطط وجعله يتوافق مع المستجدات الدولية.
- تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي.

[1] حمزة العرابي، (2013): المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية–متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر، ص ص 132 -133.

- عدم وجود جدول أو تفصيل عن حركة التدفقات النقدية، يعكس محدودية القوائم التي يقدما المخطط المحاسبي الوطني، فمثل هذه القوائم أثبتت أنّها مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد النقدية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.
- التركيز على الأمور الشّكلية أكثر وتجاهل الأمور الأساسية والضّرورية لبناء محاسبة متكاملة.

إنّ عدم تعديل المخطط منذ تبنيه سنة 1975 جعله غير قادر على معالجة بعد الظواهر الاقتصادية، ويمكن تلخيص أهم دوافع وأسباب توجه الجزائر إلى تبني نظام جديد في:[1]

- ✓ **الدافع الأول**: تقريب ممارستنا المحاسبية بالممارسات الدّولية والذي يسمح باعتماد مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- ✓ **الدافع الثاني**: تحقيق توفير معلومات محاسبية دقيقة وعالية الجودة، ترسم صورة واضحة وصادقة للحالة المالية للمؤسّسات الاقتصادية.
- ✓ **الدافع الثالث**: تقليل المخاطر المرتبطة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقوانين، وتبسيط عملية المراجعة المحاسبية، عبر الاعتماد على المبادئ والقواعد التي توجه عملية التسجيل المحاسبي للعمليات وتقييمها، وإعداد البيانات المالية.
- ✓ **الدافع الرابع**: الاهتمام بالكيانات الصّغيرة من خلال إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.
- ✓ **الدافع الخامس**: تفادي النقائص والثغرات التي عرفها المخطط المحاسبي بما يتلاءم والنظام الاقتصادي الجديد المبني على اقتصاد السّوق.
- ✓ **الدافع السّادس**: السّعي لجذب المستثمرين الدوليين عبر تدويل الأعمال والتعاملات المالية والمحاسبية، لحمايتهم من المشكلات النّاجمة عن الاختلافات في الأنظمة المحاسبية، سواء فيما يتعلق بالإجراءات أو بتجهيز القوائم المالية.

أمّا الأسباب الاخرى فكانت تندرج كلها في التالي: [2]

أ) قوة الشركات المتعددة الجنسيات.

ب) تحرير التجارة الدولية.

[1] كنوش عاشور، (2010): متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، (العدد 06)، جامعة الشلف الجزائر، ص 295.

[2] ياقور أحمد، صفيح صادق، مرجع سابق، ص 15.

ت) تزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق.

ث) نمو حركة الاستثمارات المالية عبر مختلف الدول والمطالبة بحمايتها.

ج) تزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني: ماهية النظام المحاسبي المالي

بمجرد صدور القانون 07-11 تغيرت المرجعية المحاسبية الوطنية جذريًا، لتصبح مرجعية محاسبية تستند على قواعد ومبادئ جديدة ذات خلفية عالمية.

1- تعريف النّظام المحاسبي المالي

في البداية لابُدّ من الاشارة إلى التّسمية في حدّ ذاته فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أنّ الأمر يتعلق بالإطار النّظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة، وبصفة تستدعي التّنظيم والتّناسق، هذا على عكس النّص السّابق الذي استعمل عبارة المخطط والتي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب النظري أو التنظيمي[1].
عرف القانون السّالف الذكر النظام المحاسبي المالي أو كما يطلق عليه أيضًا المحاسبة المالية هو " **هو "نظام لإدارة المعلومات المالية يتيح تخزين وتصنيف وتقييم وتسجيل البيانات الأساسية الرقمية، وكذلك تقديم تقارير تعبر عن صورة حقيقية وعادلة للوضع المالي والأصول التابعة للكيان، وكفاءته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية** " [2].

انطلاقًا من التعريف السّابق يمكن القول إنّه يقع على عاتق النظام المحاسبي المالي أساسًا مهمة إنتاج وتوصيل المعلومات المالية عن المؤسّسات الاقتصادية وفق قواعد ومبادئ محاسبية، كما تضمن التعريف السّابق خصائص المحاسبة المالية التي نوجزها في الآتي:[3]

- التركيز على المفهوم الاقتصادي أكثر من المفهوم المحاسبي.
- امكانية القياس العددي للمعطيات والمعلومات.
- اعداد كشوف مالية تعكس المركز المالي وأداء المؤسّسة.
- قياس نجاعة وأداء الكيان من خلال جدول النتائج.
- معرفة قدرة المنشأة على توليد النقدية من خلال جدول تدفقات الخزينة.

---

[1] أحسين عثماني، سعاد شعابنية، (2012): النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 06 و07 ماي 2012، جامعة بسكرة، ص 08.

[2] المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، (2007): المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74، ص 03.

[3] مسعود درواسي وآخرون، (2011): مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية، ورقة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة البليدة، ص 04.

من خلال التعريف السّابق كذلك يتبين استعمال المشرع الجزائري في النّسخة العربية للنظام المحاسبي المالي لمصطلحين جديدين، المصطلح الأول الكيان ويقصد به المؤسّسة أو المنشأة، والمصطلح الثاني الكشوف المالية وتعني القوائم المالية.

2- أهداف ومميزات النظام المحاسبي المالي

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى ما يلي:[1]

- مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للمعايير المحاسبية الدولية.
- تبسيط العمليات المالية والمحاسبية بين الكيانات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، سواء كانت محلية أو دولية.
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها).
- السّعي لتقديم صورة حقيقية عن الحالة المالية للمؤسسة.
- جعل القوائم المالية والمحاسبية بيانات دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الانتقال من محاسبة المعالجة (comptabilité de traitement) إلى محاسبة الحكم (comptabilité de jugement)
- إيجاد حلول محاسبية لبعض الظواهر والعملية التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- المساعدة في الوصول إلى إحصائيات اقتصادية موثوقة على المستوى الوطني من خلال تقديم معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.
- تقليص التكاليف النّاتجة عن عمليات ترجمة أو تحويل القوائم المالية لفروع الشركات الأجنبية إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة بتوفير معلومات ذات جودة، قابلة للقراءة، وتسمح بالمقارنة واتّخاذ القرار.

ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة تحديثات أساسية جديدة:[2]

- تبني الحل العالمي الذي يجعل ممارساتنا المحاسبية أقرب إلى الممارسات العالمية، ويتيح للمحاسبة مواكبة المعايير

---

[1] بلعور سليمان، (جوان 2014): دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤيا اقتصادية، (العدد السادس)، ص ص 205،206.

[2] التعليمة الوزارية رقم 02، وزارة المالية، 29 أكتوبر 2010، الجزائر.

المحاسبية الدولية لضمتن التكيف مع الاقتصاد الجديد، بالإضافة إلى إنتاج معلومات مفصلة.

- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسّيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حدّ سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- توفر الفرصة للكيانات الصّغيرة لتنفيذ نظام معلوماتي يعتمد على محاسبة مبسطة.

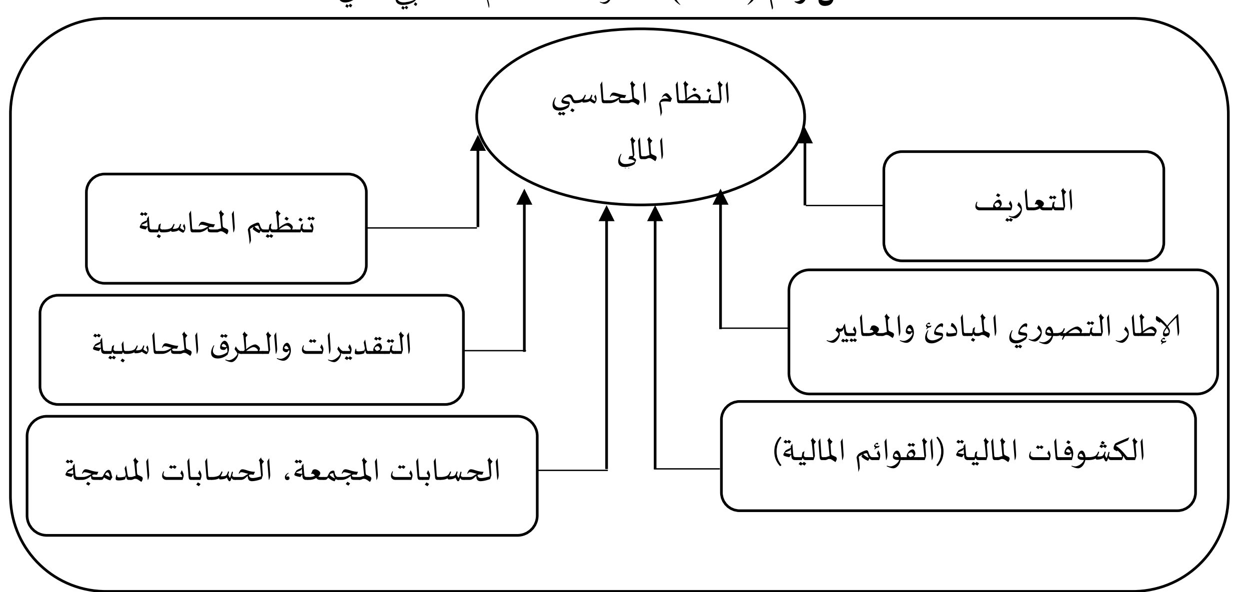
3- المكونات الأساسية للنظام المحاسبي المالي:

النظام المحاسبي المالي يتكون من عدّة مكونات أساسية تعمل معًا لتسجيل العمليات المالية وتقديم المعلومات المالية المرتبطة بالمؤسّسات والشركات. ويمكن توضيح هذه المكونات كمايلي:

- **التعاريف**: تحدد المفاهيم الأساسية والمصطلحات المستخدمة في المحاسبة المالية وتضع الأسس الأولية للتفاهم المشترك بين المختصين.
- **الإطار التصوري المبادئ والمعايير**: يشكل هذا الجزء الهيكل الأساسي للنظام المحاسبي، ويتضمن المبادئ والقواعد التي تحدد كيفية التعامل مع العمليات المحاسبية وإعداد التقارير المالية.
- **الكشوفات المالية** (القوائم المالية): تمثل تقارير مالية تظهر الوضع المالي والأداء المالي للمؤسّسة في فترة زمنية محددة، تشمل القوائم الرئيسية: الميزانية والقائمة الدخل وقائمة تدفقات النقد.
- **تنظيم المحاسبة**: يتعلق بتنظيم العمليات المحاسبية والتّأكد من تسجيل وتوثيق جميع المعاملات المالية بطريقة منظمة ودقيقة.
- **التقديرات والطرق المحاسبية**: يتعلق بتقدير القيم المالية لبعض العناصر التي ليس لها قيمة ملموسة واستخدام طرق محاسبية معينة لتسجيل العمليات المالية.
- **الحسابات المجمعة**: تتمثل في تجميع الحسابات ذات الطبيعة المماثلة من مختلف المواقع أو الفروع أو الشّركات التابعة للمؤسّسة.
- **الحسابات المدمجة**: تعني تجميع الحسابات الفرعية لتكون حسابًا رئيسيًا يوفر معلومات مجتمعة عن فئة محددة من العمليات المالية.

شرع القانون 07-11المؤرخ في 25نوفمبر2007 الخطوط العريضة لمضمون النظام المحاسبي المالي، كما هي موضحة في الشّكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مكونات النظام المحاسبي المالي.



المصدر: مختار مسامح، (2008): النظام المحاسبي وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، (العدد الرابع)، ص 209.

المطلب الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

حدّد المشرع الجزائري الكيانات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا تلك المستثناة من تطبيقه من خلال القانون 07-11.

1-الكيانات الخاضعة وجوبًا:

يخضع كلّ الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الملزمين بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، حيث حددت المادة 04 من القانون 07-11 الكيانات التالية:

أ-الشّركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري: تم تحديد الشركة في المادة 416 من القانون المدني بأنّها "**تعاقد بين شخصين أو أكثر، سواء كانوا أفراداً طبيعيين أو اعتباريين، للمشاركة في نشاط مشترك عن طريق تقديم مساهمات عمل أو مال أو مال نقدي، بهدف تقسيم الأرباح المتحققة أو تحقيق اقتصاد في التكاليف أو تحقيق هدف اقتصادي يعود بالنفع المشترك. ويتحملون أيضًا الخسائر المحتملة المترتبة عن هذا**"[1].

أمّا الشّكل القانوني للشركات فتم تحديدها بموجب المادة 544 من القانون التجاري بحكم شكلها ومهما يكن موضوعها إلى:[2]

- شركات التضامن.
- شركات التوصية.
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

[1] الأمر رقم 75-58 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، المادة 416.

[2] الأمر رقم 75-59 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، المادة 544.

- شركات المساهمة.

ب–التّعاونيات.

أدرج المشرع الجزائري التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي دون أن يعرفها أو يحدد أشكالها، أو الحالات التي تصبح فيها ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي.

وبالرغم من عدم وجود تعريف جامع وشامل لكلمة تعاونية إلا أنّه يمكن تعريفها على أنّها " **جمعية مستقلة ذاتيا تتكون من أفراد متحدين طوعًا لتلبية احتياجاتهم وتطلعاتهم الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المشتركة من خلال مؤسسة مشتركة تخضع للرقابة.** "[(1)]والتعاونيات لا تقتصر على الفلاحة فقط فهناك تعاونيات عقارية، تعاونيات التأمين، التعاونيات السّياحية ...الخ.

ت–الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين

اعتبر المشرع الجزائري الأشخاص الذي ينتجون السّلع والخدمات التّجارية ملزمون بمسك محاسبة مالية، سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، وحتى الأشخاص الذين يمارسون نشاطات غير تجارية، هم ملزمون أيضا بمسك محاسبة مالية، إذا كانوا يزاولون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، سواء كان ذلك بهدف الربح أم لا، كالغرف الصناعية والتجارية، غرف الحرف والصناعات التقليدية وغرف الفلاحة والصيد البحري والجمعيات[(2)].

ث–الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص قانوني أو تنظيمي

وسع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ليضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات المبنية سابقا، ولكنهم ملزمون بمسك المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي، نذكر منها حظائر المعدات التابعة لمديريات الاشغال العمومية (DTP) على مستوى مختلف الولايات، والصندوق الوطني للتأمين على البطالة (CNAC)[(3)].

2–الاستثناءات من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

استثنى المشرع الجزائري طبقًا لأحكام المادة رقم 02 من القانون 07-11من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية[(4)].

قام المشرع بمنح الفرصة للكيانات الصّغيرة، التي لا تتجاوز أعمالها وعدد موظفيها ونشاطها أحد الحدود المحددة خلال فترتين متتابعتين، بتطبيق نظام محاسبي مالي مبسط[(5)]، تفاصيل هذه الحدود محددة في الجدول رقم 04 أدناه:

(1) MINISTERE DE L’AGRICULTURE ET DU DEVELOPPEMENT RURAL, (2021) : Guide de création des coopératives agricoles en Algérie, p 03.

(2) محمد الحبيب مرحوم، مرجع سابق، ص 16.

(3) المرجع السابق نفسه، ص 16.

(4) القانون 07-11 ، المؤرخ في: 25نوفمبر2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 02 الفقرة الثانية.

(5) القرار رقم 72 مؤرخ: في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

الجدول رقم (1-2): حدود رقم الأعمال وعدد الموظفين المطبقة على الكيانات الصغيرة لغرض تطبيق المحاسبة المالية المبسطة.

نوع النشاط	رقم الأعمال	عدد العمال الاجراء بتوقيت كامل
النشاط التجاري	10 000 000,00دج	9 عمال
النشاط الإنتاجي والحرفي	6 000 000,00 دج	9 عمال
نشاط الخدمات ونشاطات أخرى	3 000 000,00 دج	9 عمال

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008

المطلب الرابع: الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي:

1-الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي:

يتمثل الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي في القانون 07-11 بالإضافة إلى نصوص تشريعية أخرى تخضع لها الكيانات المعدة للكشوف المالية، وتتمثل هذه النصوص في قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية المواكبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا القانون التجاري والقوانين الجبائية.

1.1-القانون 07-11

يقدم القانون رقم 07-11 الذي المؤرخ في الخامس والعشرين من نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي وفي هذا الإطار يتضمن الفصل الأول من القانون 07-11 تعريف المحاسبة المالية ومجال تطبيق المحاسبة المالية مع تحديد الاستثناءات[1]،

وتطرق الفصل الثاني إلى مضمون النظام المحاسبي المالي المتكون أساسًا من الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية وبالمعايير المحاسبية[2]، يعرض الفصل الثالث كيفية تنظيم المحاسبية من خلال تحديد العمليات الملزمة على الكيان من أجل إعداد وعرض القوائم المالية، وكيفيات تنظيم الوثائق الثبوتية وكذا الدفاتر والسّجلات المحاسبية الاجبارية بالإضافة إلى كيفيات وشروط مسك المحاسبة أمّا يدويًا أو عن طريق أنظمة الاعلام الآلي[3].

في الفصل الرّابع تمّ تحديد الكشوف المالية الواجبة الاعداد من طرف الكيانات المطبقة لهذا القانون وكيفيات عرضها والمعلومات الواجب التوفر فيها[4]،

أمّا في الفصل الخامس فقد تم عرض الحالات التي تصبح الكيانات فيها ملزمة بإعداد كشوفات مالية مدمجة، ونشر الحسابات المركبة أو ما يسمى بمحاسبة المجمعات.[5]

[1] القانون 07-11، المؤرخ في: 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 02إلى 05.
[2] القانون 07-11، المؤرخ في: 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 06إلى 09.
[3] القانون 07-11، المؤرخ في: 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 10 الى 24.
[4] القانون 07-11 ، المؤرخ في: 25نوفمبر2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 25-30.
[5] القانون 07-11 ، المؤرخ في: 25نوفمبر2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 31الى 36.

كما يبين الفصل السّادس الحالات التي تلجأ لها الكيانات إلى تغيير التقديرات والطرق المحاسبية من أجل تحسين نوعية الكشوف المالية.[1]

يختتم القانون 07-11 بالفصل السابع، الذي يبين تاريخ دخول القانون حيز التنفيذ مع الغاء القانون 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، يلخص الجدول التالي محتوى القانون 07-11المؤرخ في 2007/11/26 المتضمن النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم (2-2): فصول القانون 11/07

الفصل	عنوان الفصل	مواد القانون	المحتوى
الفصل الأول	التعاريف ومجال التطبيق	من المادة 02 إلى المادة05	تعريف المحاسبة المالية، مجالات التطبيق و الاستثناءات.
الفصل الثاني	الإطار التصوري المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية	من المادة 06 إلى المادة 09	الإطار التصوري، المبادئ المحاسبية المطبقة في النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية بالإضافة الى مدونة الحسابات.
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة	من المادة 10 إلى المادة 24	كيفيات المسك المحاسبي والقيام بالعمليات المحاسبية، الوثائق الثبوتية، الدفاتر والسّجلات المحاسبية، وكذا استعمال أنظمة الاعلام الآلي في المسك المحاسبي.
الفصل الرابع	الكشوف المالية	من المادة 25 إلى المادة 30	يحدد الكشوف المالية الملزمة على الكيانات المطبقة للمحاسبة المالية، أهداف هذه الكشوف وكيفية إعدادها وعرضها.
الفصل الخامس	الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة	من المادة 31 إلى المادة 36	شروط وكيفيات اعداد ونشر الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية	من المادة 37 إلى المادة 40	شروط تغيير الطرق المحاسبية والغرض منها وكيفية القيام بها.
الفصل السابع	أحكام ختامية	من المادة 41 إلى المادة 43	تاريخ تطبيق النظام المحاسبي المالي، الغاء المخطط الوطني للمحاسبة، وأحكام نشر القانون 07-11 الجريدة الرسمية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 07-11، المؤرخ في 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[1] القانون 07-11 ، المؤرخ في: 25نوفمبر2007 ، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد من 37 الى 40.

1-2-النّصوص الأخرى

بالإضافة الى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، يتأثر القانون المحاسبي بنصوص تشريعية أخرى كالاتي:

- الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التّجاري المعدل والمتمم.
- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
- الأمر 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم.
- قوانين المالية لا سيما قانون المالية لسنة 2010، قانون المالية لسنة 2011، قانون المالية لسنة 2019.
- قوانين المالية التكميلية لاسّيما قانون المالية التكميلي لسنة 2008، قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وقانون المالية التكميلي لسنة 2010.

2-الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

بالإضافة إلى الإطار التشريعي المتمثل في القانون 07-11 المتضمن النّظام المحاسبي المالي والنّصوص الأخرى لاسّيما القانون التّجاري قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون النقد والقرض وقوانين المالية، ينظم المحاسبة المالية نصوص تنظيمية تصدر عن وزارة المالية أو المجلس الوطني للمحاسبة في شكل مراسيم تنفيذية، قرارات، مذكرات، آراء تهدف الى شرح كيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

1-2-المراسيم التنفيذية

هي نصوص يتخذها رئيس الحكومة (الوزير الأول) في المسائل التنظيمية بعد استشارة الوزارة الوصية المتمثلة في وزارة المالية، وتتعلق بتطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي وهي كالآتي:

1-1-2-المرسوم التنفيذي 08-156المؤرخ في 26 ماي 2008

يتضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، جاء في أربعة وأربعون مادة قانونية من أهمها:[1]

- تعريف الإطار التصوري وعرض أهدافه.
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية.
- المبادئ والطرق المحاسبية المتبناة من طرف النظام المحاسبي المالي.
- مفاهيم عناصر الميزانية وحسابات النتائج.
- الإطار العام للمعايير المتعلقة بقواعد تقييم الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء.

يوزع المرسوم التنفيذي 08-156 المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي على أربعة كتل كما يلي:

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 27 الصادر بتاريخ: 28 ماي 2008.

الجدول رقم (3-2): المعايير المحاسبية المتبناة في المرسوم 08-156

كتل المعايير	معايير الاصول	معايير الخصوم	قواعد معايير تقييم والمحاسبة	المعايير ذات الصفة الخاصة
المعايير المحاسبية	- التثبيثات العينية والمعنوية - التثبيثات المالية - المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	- رؤوس الأموال الخاصة - الإعانات - مؤونات المخاطر - القروض والخصوم المالية الأخرى	- الأعباء - المنتجات	- الأدوات المالية. - تقييم الأعباء والمنتجات المالية - عقود التامين. - العمليات المنجزة بصفة مشتركة او لحساب الغير. - العقود الطويلة المدى - الضرائب المؤجلة - عقود اجار تمويل - امتيازات المستخدمين - العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على المادة 30 من المرسوم التنفيذي 08-156.

2-1-2 المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009

المرسوم التنفيذي 09-110 يحدد الشروط والطرق للقيام بعملية المحاسبة باستخدام أنظمة الاعلام الألى. يتألف من ستة وعشرين (26) مادة قانونية، ومن أبرز النقاط التي تم توضيحها فيه هي:[1]

- تعريف نظام الاعلام الآلي.
- الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند مسك الكيانات للمحاسبة المالية بواسطة أنظمة الاعلام الآلي.
- ضرورة استجابة البرامج لكل الالتزامات والمبادئ المحاسبية.
- إجراءات الرقابة الداخلية لضمان الاستغلال الأمثل لبرامج الاعلام الآلي.
- ضمان احترام التوازنات الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج في البرامج المعلوماتية.
- إمكانية مراقبة المحاسبة الممسوكة آليًا من طرف الإدارة الجبائية، وتشمل هذه المراقبة مجموع المعلومات والمعطيات والمعلومات الآلية التي تساهم في تكوين نتائج محاسبية أو جبائية، وكذا في اعداد التصريحات الجبائية التي يفرضها التشريع الجبائي.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 09-110 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، الجريدة الرسمية رقم 21، الصادر في: 8 افريل 2009.

- وجوب استعداد المحاسبة الممسوكة عن طريق الإعلام الآلي على إعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف المالية، على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة.

2-2. القرارات

القرار هو نص تنظيمي يرتكز على نصوص تشريعية وتنظيمية كمراجع له وتعتمده السّلطات الإدارية باختلافها، وفي حدود اختصاصاتها المحددة قانونا[1]، وقد صدرت عن الوزير المكلف المالية قرارين متعلقين بالنظام المحاسبي المالي كالآتي:

2-2-1 القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008.

يوضّح قواعد التقييم والمحاسبة بالإضافة إلى محتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها، فضلاً عن مدونة الحسابات والقواعد المحددة لإدارتها، كما يشرح القرار طرق تطبيق أحكام المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41، 42، 43) الموجودة في المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصّادر في 26 مايو 2008.

يعتبر هذا القرار أهم نص مرجعي للنظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر الوثيقة الأكثر شمولاً وتفصيلاً في موضوع المحاسبة المالية، ويتضمن ثلاثة ملاحق كالاتي:[2]

- **الملحق الأول**: يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم بالإضافة إلى توضيح محتوى البيانات المالية وكيفية عرضها، وأيضًا يوفر مدونة الحسابات وقواعد التشغيل المتعلقة بها.

- **الملحق الثاني**: يشمل النظام المبسط للمحاسبة المالية الذي يتم تطبيقه على الكيانات الصغيرة.

- **الملحق الثالث**: يحوي معجمًا لتسع وتسعون (99) مصطلحًا من المصطلحات المحاسبية متضمنة التعاريف والشروحات المختلفة.

إنّ الجدول رقم 7 المتعلق بأبواب وفصول نظام المحاسبة المالية في الجزائر يلخص التقسيم الهيكلي لمحتوى الملحق الأول من القرار رقم 71 الصادر في 26 جويلية 2008 والمتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومدونة الحسابات.

يتكون هذا الملحق من أربعة أبواب رئيسية: الباب الأول خُصص لتحديد قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات من خلال ثلاثة فصول تناولت المبادئ العامة للتقييم والقواعد الخاصّة للتقييم والمحاسبة، أمّا الباب الثاني فخُصّص لعرض الكشوف المالية من خلال ثمانية فصول مفصلة للميزانية وحساب النتائج

---

[1] موقع المحامي، مصطلحات قانونية،
https://elmouhami.com/6%20%D9%85%D8%B5%D8%B7%D9%84%D8%AD%D8%A7%D8%AA%20-%D9%82%D8%A7%D9%86%D9%88%D9%86%D9%8A%D8%A9

[2] القرار رقم 71المؤرخ في: 26 جويلية 2008، (2009): يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19، المواد 02، 03، 04.

وجدول تدفقات الخزينة وتغيرات الأموال الخاصّة ونماذج ملاحق القوائم المالية، وتناول الباب الثالث مدونة الحسابات وسيرها من خلال فصلين، بينما ركز الباب الرابع على المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

يبرز هذا التقسيم الشّمولية التي تتمتع بها القواعد المنظمة للمحاسبة المالية في الجزائر، إذ غطت جميع جوانب العملية المحاسبية بدءًا من قواعد القياس والتقييم وانتهاء بإعداد وعرض القوائم والكشوف المالية، كما أفردت أبوابًا خاصّة بمدونة الحسابات التي تُعد أداة أساسية لتسجيل وتبويب العمليات المحاسبية، وكذلك المحاسبة المبسطة الموجهة للمؤسّسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما يجعل النظام المحاسبي المالي في الجزائر أداة فعالة لضمان جودة المعلومة المحاسبية، وتلبية احتياجات مختلف مستخدمي القوائم والتقارير المالية.

جاءت هذه الملاحق في أربعة أبواب موزعة كالآتي:

الجدول رقم (2-4): أبواب وفصول نظام المحاسبة المالية

الأبواب	الفصول
الباب الأول:	الفصل الأول: مبادئ عامة
قواعد تقييم الأصول	الفصل الثاني: قواعد خاصة للتقييم والادراج في الحسا ت
والخصوم والاعباء والمنتجات في الحسا ت	الفصل الثالث: كيفيات خاصة للتقييم والمحاسبة
الباب الثاني	الفصل الأول: تعريف الكشوف المالية
عرض الكشوف المالية	الفصل الثاني: الميزانية
	الفصل الثالث: حسا ت النتائج
	الفصل الرابع: جدول سيولة الخزينة
	الفصل الخامس: جدول تغيرات الأموال الخاصة
	الفصل السادس: ملحق الكشوف المالية
	الفصل السابع: نماذج الكشوف المالية
	الفصل الثامن: محتوى ملحق الكشوف المالية
الباب الثالث:	الفصل الأول: مدونة الحسا ت
مدونة الحسا ت وسيرها	الفصل الثاني: سير الحسا ت
الباب الرابع:	– متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية.
المحاسبة المبسطة المطبقة على	– مبادئ تصحيحات اخر السنة المالية.
الكشوف المالية	– الكشوف المالية السنوية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008.

2-2-2-القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008

يوضّح القرار رقم 72 الصّادر في 26 جويلية، الحدود العليا لأرقام الأعمال وعدد العمال والأنشطة المتعلقة بالكيانات الصغيرة التي قد تجري المحاسبة المالية المبسطة، وذلك استنادًا إلى فرضية الخزينة، على عكس نظام المحاسبة

المالية الكاملة التي تستند على فرضية التعهد، تضمّن هذا القرار تحديد هذه الأسقف مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة النّشاطات الممارسة، عدد المستخدمين بوقت كامل ورقم الأعمال المحقق سنويًا[1]. كما تمّ توضيحه في الجدول السّابق رقم 04، يسمح هذا القرار للكيانات الصغيرة بتطبيق نظام محاسبي معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة خالية من التعقيدات المحاسبية خاصة لنشاطات المهن الحرة [2].

بمقارنة أسقف نظام المحاسبة المالية مع أسقف النظام الجبائي الجزائري للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية ،يتبين أنّها غير متوافقين حيث تنص المادة 282 مكرر 1 إلى أنّ الأشخاص الطبيعيين الذين يشغلون نشاطًا صناعيًا أو تجاريًا وغير تجاري وحرفيًا هم الذين يخضعون للضّريبة الجزافية ، وكذا التعاونيات الحرفية الفنية التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 8 ثمانية ملاين دينار (000 000 8دج)[3] ،هذا ما يجعل الكيانات المذكورة في حرج فيما يتعلق باختيار نظام المحاسبة الملزمة بتطبيقه (محاسبة مالية أو محاسبة مبسطة).

2-3-الأنظمة

تتعلق الأنظمة بكيفيات مسك محاسبة المؤسّسات المالية والبنوك، بما فيها قواعد التّسجيل المحاسبي ومدونة الحسابات الخاصّة وكيفيات عرض الكشوف المالية المتعلقة بهذه الكيانات، وتصدر عن محافظ بنك الجزائر، تم إصدار عدة أنظمة تتعلق بمسك محاسبة البنوك والعمليات الخاصّة بالأوراق المالية وتتمثل أهمّ هذه الأنظمة في:

- النّظام 09-04 الصادر في 23 جويلية 2009 المتضمن مخطط الحسّابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسّسات المالية.
- النظام 09-05 الصادر في 18 اكتوبر 2009 المتضمن إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها.
- النظام رقم 09-08 الصادر في 29 ديسمبر 2009 المتضمن قواعد التقييم والتّسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسّسات المالية.

2-4 التّعليمات:

تصدر التعليمات عن وزير المالية، ولم يتم إصدار إلا تعليمة واحدة هي التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة، حيث تحدد كيفيات وإجراءات تنفيذ الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) مدعمة بجدول مقارنة لمدونتي حسابات النظامين[4].

---

[1] القرار رقم 72 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، المادة 02.

[2] كمال رزيق وآخرون، (13 و 14 جويلية 2011): النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبة التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، جامعة البليدة، 2011، ص04.

[3] قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 282 مكرر1، المعدلة بموجب المادة 73 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في: 30 ديسمبر 2021 المتضمن قانون المالية لسنة 2022

[4] التعليمة الوزارية رقم 02، مرجع سابق.

2-5: المذكرات المنهجية:

تصدر المذكرات المنهجية عن المجلس الوطني للمحاسبة، تحدد كيفيات تطبيق التعليمة رقم 02 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، وتحدد كذلك العمليات الواجب القيام بها لتنفيذ الانتقال للنظام المحاسبي المالي وهي بعدد ثمانية، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-5): المذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

المذكرات المنهجية	التاريخ	الموضوع
المذكرة المنهجية رقم 341	مؤرخة في 19 أكتوبر 2010	كيفية تطبيق التعليمة الوزارية رقم 02.
مذكرة منهجية	صادرة في 28 ديسمبر 2010	التثبيتات المعنوية.
مذكرة منهجية	صادرة في 28 ديسمبر 2010	المخزونات.
مذكرة منهجية	صادرة في 20مارس2011	التثبيتات العينية.
مذكرة منهجية	صادرة في 26مارس2011	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
مذكرة منهجية	صادرة في 05 ماي2011	عقود الانشاء.
مذكرة منهجية	صادرة في 24 جوان2011	حسابات الأعباء والمنتوجات خارج الاستغلال.
مذكرة منهجية	صادرة في 07 جوان 2011	الأصول والخصوم المالية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على المذكرات المنهجية سابقة الذكر.

2-6-الآراء

صدر عن المجلس الوطني المحاسبة خمسة وأربعون نصًّا سماها كلّها آراء، غير أنّه بدراسة محتوى تلك النّصوص، يبدو جليًا بأنّ جلّها يعتبر مجرد أجوبة صادرة عن لجنة معايير الممارسات المحاسبة والمهنية لدى المجلس الوطني للمحاسبة، على تساؤلات وانشغالات مستعملي القوائم المالية، لا ترقى جميع النّصوص الصّادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة الى درجة رأي[1]، أن هذا الأخير جاء ليدعم معايير النظام المحاسبي المالي، من حيث تفسيره لبعض المعالجات المبهمة واعطائه حلولا لتقييم وإدراج بعض العناصر في المحاسبة وكيفية عرضها في القوائم المالية.

المبحث الثاني: الممارسة المحاسبية في ظل النظام المالي

إنّ أهم ما يميز النظام المحاسبي المالي أنه مستلهم من المعايير المحاسبية الدولية، وجاء بفلسفة جديدة للمبادئ والمفاهيم المحاسبية، كما يعد الإطار التّصوري من الاضافات الهامّة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، على غرار استناده على قواعد ومعايير جديدة ذات خلفية عالمية، من شأنها تغيير الممارسات المحاسبية في الجزائر.

ينتقل المبحث الثاني إلى الممارسة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي. يتم توضيح الإطار التصوري للنظام المالي وتقديم نظرة عامة على المبادئ المحاسبية التي يتبعها. يتم استعراض قواعد التقييم والإدراج في الحسابات وشرح كيفية

(1) محمد الحبيب مرحوم، مرجع سابق، ص ص 42 43.

تطبيقها في إعداد القوائم المالية. يتم أيضًا تناول تنظيم المحاسبة المالية وتوضيح كل الاجراءات والمراحل بدءا بالمدخلات وتسجيل العمليات الى غاية الوصول الى المخرجات المتمثلة أساسًا في القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار التّصوري للنظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي يحتوي على إطار تصوري استُخلص من الإطار التصوري الذي يُعتمد في المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، بالإضافة إلى مجموعة من مبادئ المحاسبة ومدونة للحسابات، التي تتيح إعداد بيانات مالية ذات موثوقية.

1- تعريف الإطار التصوري

يشكل الاطار التصوري المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والذي أطلق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية اطار اعداد وعرض القوائم المالية دليلاً لإعداد وتطوير المعايير المحاسبية وتفسيرها واختيار الطرق المحاسبية المناسبة [1]، وقد تم إدراج الإطار التّصوري ضمن النظام المحاسبي المالي في المادة السّادسة من القانون 11/07، كما ورد محتواه في المرسوم التنفيذي 156/08 من خلال المواد من 05 إلى 28.

يعرف الإطار التصوري المفاهيم والمبادئ التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية المتمثلة في الفرضيات الأساسية، الاتفاقيات المحاسبية والمبادئ التي يجب اتّباعها، بالإضافة إلى الخصائص الفريدة للمعلومات المالية. يعمل هذا الإطار كمرجع لوضع المعايير المحاسبية الجديدة، كما يسهل تفسير المعايير المحاسبية الحالية وفهم العمليات أو الأحداث التي لم يتم توضيحها بشكل صريح في التنظيم المحاسبي. [2]

2- المبادئ العامّة للإطار التّصوري:

يتضمن الإطار التّصوري للمحاسبة المالية:

- فرضيتان أساسيتان.
- الخصائص النّوعية للمعلومة المالية.
- اتفاقيتان محاسبيتان.
- مبادئ محاسبية.

2-1 -الفرضيتان الأساسيتان للمحاسبة المالية:

تعد الكشوف المالية على أساس فرضيتين أساسين تتمثلان في محاسبة الالتزام واستمرارية الاستغلال.

[1] Conseil national de la comptabilité, (2013) : Manuel de comptabilité financière, ENAG édition, Alger, P 15.

[2] المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في: 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 02.

أ- فرضية محاسبة الالتزام:

تجري معالجة تأثيرات المعاملات والأحداث بناءً على محاسبة الالتزام، عندما تحدث هذه المعاملات أو الأحداث، تظهر هذه في الكشوف المالية للسنوات المالية المتعلقة بها [1].

ب- فرضية الاستمرار في الاستغلال:

تُعتبر الشّركة عادةً مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، ويفترض بذلك عدم توفر النّية أو الضرورة لتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بصورة أساسية [2].

2-2-الخصائص النوعية للمعلومة المالية: يجب أن تتوفر المعلومات الواردة في الكشوف المالية على خصائص نوعية، والمتمثلة في:

2-2-1-الملاءمة: تمتلك المعلومات قيمة القابلية للاستخدام عندما تعمل على تأثير القرارات الاقتصادية للمستخدمين، من خلال مساعدتهم في تحليل وتفسير الأحداث الحالية، الماضية والمستقبلية وتتمثل الملاءمة في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية، واتّخاذ القرار على أساس معلومات الأحداث، وهذا في الوقت المناسب والنّافع لتكون مفيدة[3].

2-2-2-الوضوح أو القابلية للفهم: المعلومات في الكشوف المالية يجب أن تكون مفهومة من طرف مستخدمي هذه القوائم، على افتراض أنّهم لا يملكون معرفة كبيرة في الأعمال، النّشاطات الاقتصادية والمحاسبية أي أنّ هذه المعلومات يجب أن تكون غير معقدة [4].

2-2-3-الدّقة والمصداقية:

توصف المعلومة المالية بالمصداقية عندما تكون ذات جودة، أي خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر، والتي تتيح للمستخدمين الثقة في أنّها تقدم صورة حقيقية ودقيقة لما يفترض أن تمثله، أو ما يمكن توقعها أن تمثله بشكل معقول[5].

2-2-4-القابلية للمقارنة:

تتيح المعلومات المقدمة في البيانات المالية للمستخدمين إجراء مقارنات داخل المنشأة نفسها، أو بين المنشآت المختلفة، مما يمكنهم من تقييم الوضع المالي، الأداء والتغيرات في الوضع المالي للهيئة. ولذا، يتطلب الأمر من الهيئة أن

---

[1] المرسوم التنفيذي 08/ 156 المؤرخ في: 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة رقم 06.

[2] إبراهيم سالم محمد غراب، محمود محمد عبد السلام البيومي، (2007): المبادئ الرئيسية بأهم معايير المحاسبة الدولية، دون طبعة، دون دار نشر، القاهرة مصر، ص 04.

[3] حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 18

[4] Philippe touron, Hubert tondeur, (2004) : comptabilité en IFRS, édition d'organisation, paris, p08.

[5] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26/ 07/ 2008، مرجع سابق، التعريف رقم 41 من المعجم التعاريف في الملحق رقم 03.

توفر للمستخدمين معلومات حول المنهجيات المحاسبية التي تم اتباعها، أي تغييرات تمّ إجراؤها في هذه المنهجيات إن وجدت، والتأثيرات النّاجمة عن هذه التغييرات [1].

2-3-الاتفاقيات المحاسبية:

يتمّ إعداد الكشوف المالية حسب ما جاء في الإطار التصوري للمحاسبة المالية على أساس الاتّفاقيات المحاسبية الآتية:

2-3-1-اتّفاقية الوحدة النّقدية:

يتعيّن على كلّ منشأة الالتزام بمبدأ الوحدة النقدية، الدّينار الجزائري هو الوحدة النقدية الرئيسية لتسجيل المعاملات للكيان، ويكون هو الوحدة المستخدمة لقياس المعلومات الواردة في البيانات المالية. فقط المعاملات والأحداث التي يمكن تحويلها إلى قيمة نقدية يتم تسجيلها في الحسابات [2].

2-3-2-اتّفاقية وحدة الكيان:

الكيان يجب أن يتم التعامل معه كوحدة محاسبية مستقلة، منفصلة عن أصحابها أو المساهمين فيها والمحاسبة المالية تقوم على فكرة الفصل بين الأصول والخصوم وأعبائه ومنتوجاته، وأصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس الأموال الخاصة أو مساهمة، ويجب ألّا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحساب إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها [3].

2-4-المبادئ المحاسبية:

حسب الإطار التّصوري للمحاسبة المالية يقيم إعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المتعارف عليها عامة والمتمثلة في:

- مبدأ استقلالية السّنة المالية.
- المبدأ الأساسي للأهمية النّسبية.
- المبدأ الأساسي للثبات في الطّرق المحاسبية.
- المبدأ الأساسي لأسبقية الحقائق الاقتصادية على الصّيغ القانونية.
- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية.
- مبدأ الصّورة الصّادقة.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ الأحداث اللاّحقة لتاريخ إقفال الحسابات.

---

[1] محمد بوتين، (2015): المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، ص 53.

[2] المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156/08.

[3] المادة 9 من المرسوم التنفيذي 156/08.

- مبدأ التكلفة التّاريخية.

الجدول التالي يبين المبادئ المحاسبية التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي والنّصوص التّشريعية أو التنظيمية المتطرق لها.

الجدول رقم (2–6): المبادئ المحاسبية للنّظام المحاسبي المالي (SCF)

المبادئ المحاسبية	النّص التشريعي أو التنظيمي	المواد
عدم المقاصة	القانون 07-11	المادة رقم 15
القيد المزدوج	القانون 07 -11	المادة رقم 16
الأهمية النّسبية	المرسوم التنفيذي 08 – 156	المادة رقم 11
استقلالية السّنوات المالية	المرسوم التنفيذي 08 – 156	المادة رقم 12
الأحداث اللاحقة لتاريخ الأطفال	المرسوم التنفيذي 08 - 156	المادة رقم 13
الحيطة والحذر	المرسوم التنفيذي 08 - 156	المادة رقم 14
ديمومة الطرق	المرسوم التنفيذي 08 - 156	المادة رقم 15
مطابقة الميزانية الافتتاحية	المرسوم التنفيذي 08 - 156	المادة رقم 17
أسبقية الواقع الاقتصادي على القانون	المرسوم التنفيذي 08 - 156	المادة رقم 18
تقديم الصّورة الصّادقة	المرسوم التنفيذي 08 - 156	المادة رقم 19

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على التشريعات السّابقة الذكر.

المطلب الثاني: قواعد التقييم والإدراج في الحسابات

يجب قياس وتقييم كلّ عنصر من عناصر القوائم المالية قبل إدراجه بصورة صادقة، وهذا من خلال تطبيق طرق التقييم المذكورة في النظام المحاسبي المالي، ممّا يوفر معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسّسة وتساعد مستعملي هذه المعلومات على اتّخاذ القرارات المناسبة.

أولا: القواعد العامّة للتقييم والقياس:

تعتبر التكلفة التاريخية طريقة التقييم العامّة المستعملة في النظام المحاسبي المالي كما يمكن تقييم بعض العناصر حسب شروط معينة باستناد إلى:(1)

- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة).
- قيمة الادخار.
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

(1) القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 112-01، ص 06.

1 –التكلفة التاريخية:

تشمل القيمة التاريخية للأصول والممتلكات المسجّلة في الأصول عند دخولها إلى الحسابات، بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والخصومات التّجارية والتخفيضات والعناصر المشابهة، البنود التالية:[1]

- تكلفة الاقتناء بالنّسبة للمواد المكتسبة بمقابل.
- قيمة نسبة المساهمة للمواد المستلمة كمساهمة عينية.
- القيمة الحقيقية في تاريخ الدخول بالنّسبة للسّلع المكتسبة مجانا.
- بالنّسبة للأصول المكتسبة عبر التّبادل، يتم تسجيل الأصول غير المتطابقة بالقيمة السّوقية للأصول المستلمة، وتسجيل الأصول المتطابقة بالقيمة الدفترية للأصول المقدمة في التّبادل.
- تكاليف الإنتاج بالنّسبة للسّلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان.

2– تكلفة شراء الأصل: تساوي تكلفة شراء الأصل، سعر شراء الناتج عن طريق اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية، بعد طرح التّنزيلات والتّخفيضات التجارية، وإضافةً الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع، وكذا المصاريف الممنوحة مباشرة لمراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام، وتشكل مصاريف التّسليم والشّحن والتفريغ، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية المرتقبة بشكل مباشر باقتناء الأصل مع استثناء المصاريف الإدارية العامة، ومصاريف الملتزم بها بمناسبة وضع الأصل الممتلك المثبت طول الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه وتاريخ استخدامه بقدرته العادية[2].

3–تكلفة انتاج سلعة أو خدمة: تساوي تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عمليات الإنتاج أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسّلعة أو الخدمة المنتجة، تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل [3].

4–تقييم القيم القابلة للتحصيل: يقدر الكيان عند حلول تاريخ إقفال الدورة إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أيّ مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإنّ هذا الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل، ويتم تقييم القابلة للتّحصيل للأصل بالقيمة الأعلى بالمقارنة بين ثمن البيع الصّافي وقيمته النفعية [4].

---

[1] نفس المرجع السابق، الفقرة 112–02، ص 07.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 112–03، ص 7.

[3] نفس المرجع السابق الفقرة 112–04، ص 7.

[4] نفس المرجع السابق، الفقرة 112–05، و112–06، ص 7.

5-ثمن بيع الأصل: يمثل ثمن البيع الصّافي المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية، بين الأطراف على علم ودراية وتراضي، مع طرح تكاليف الخروج منه [1].

6-حالات خاصة للتقييم: في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصّافي لأيّ أصل، فإنّ قيمته قابلة للتّحصيل ستقدر على أساس أنّها مساوية لقيمتها النفعية[*]، وفي حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإنّ قيمته قابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينسب إليها، ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة النّفعية أو ثمن البيع الصّافي الأصل [2].

7-التقييم اللاّحق للأصل: بعد الإدراج الأولي للأصل بكلفته في الحسابات، يتم إعادة التقييم بكلفة التثبيت منقوص منها مجموع كلّ من الإهتلاكات والخسائر في القيمة [3].

ثانيا: قواعد خاصّة للتقييم والإدراج في الحسابات:

حدّدت معايير النظام المحاسبي المالي الخيارات المفضلة لاعتمادها من طرف الكيانات، وعند استحالة تطبيقها يتم اللّجوء إلى الخيارات البديلة مع تبرير هذا الاختيار في ملحق الكشوف المالية والأسباب التي أدت إلى ذلك.

1: القواعد الخاصّة المتعلقة بالتثبيتات: أتاح النظام المحاسبي المالي عدة خيارات محاسبية لتقييم التثبيتات حسب خُصوصياتها:

1-1 التقييم اللاّحق للتثبيتات: التثبيثات العينية هي الاصول العينية التي تمتلكها الشّركة من أجل الإنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو لأغراض إدارية، يتوقع أن يتجاوز عمرها الافتراضي مدّة السّنة المالية. أما بالنّسبة التثبيثات المعنوية فهي أصول قابلة للتحديد غير مادية وغير نقدية، يتم استخدامها والرقابة عليها ضمن الأنشطة العادية، وتشمل المحلات التجارية المكتسبة، العلامات التّجارية، البرامج الحاسوبية أو رخص التّشغيل الأخرى والإعفاءات، ومصاريف تنمية الحقول المنجمية. وقد تشمل أيضا تكاليف تطوير مجال مهني موجه للتجارة [4].

يتم تقييم التثبيتات العينية عند إدراج الأول في الحسابات بتكلفتها التاريخية أمّا عند إدراجها لاحقًا في الحسابات عند إقفال السّنة المالية فيتم تقييمها بطريقة الكُلفة (أي كلفتها منقوص منها الإهتلاكات وخسائر القيمة)، غير أنه يرخص أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه [5]، وهو ما يعرف بطريقة القيمة الحقيقية. [*]

---

[1] نفس المرجع السابق، الفقرة 112-06، ص 7.

[2] نفس المرجع السابق.

[3] نفس المرجع السابق، الفقرة 112-11، ص 8.

(*) القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

(*) القيمة الحقيقية هي قيمة الأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة للاحقة.

[4] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرات، 121-01 و121-2.

[5] نفس المرجع السابق، الفقرة 121 – 21.

1-2-طرق اهتلاك التثبيتات:

الإهتلاك هو انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها التثبيت بوتيرة تحدد وفق طريقة معينة معتمدة من طرف مسيري الكيان [1]، حدد النظام المحاسبي المالي ثلاثة خيارات لإهتلاك التثبيتات؛ الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية وطريقة وحدات الإنتاج، على أن تكون الطريقة الخطّية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة [2].

1-3-تقييم التثبيتات المقتناة بعقود إيجار -تمويل:

عقد الإيجار هو عبارة عن عقد يتم إبرامه بين الطّرفين هما المؤجر والمستأجر، يتم بموجبه تقديم أصل مثل معدات أو آلات أو خلافه من قبل المؤجر لاستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات نقدية يتم الاتفاق على قيمتها وتاريخ تسديدها مسبقا [3].

تُسجل جميع الأصول الموضوعة تحت عقد الإيجار التمويلي في الحسابات في تاريخ بداية تنفيذ العقد، مع مراعاة مبدأ الأولوية للحقائق الاقتصادية على الأوجه القانونية، ويكون إدراجه في حسابات أصول الميزانية بقيمة الحقيقية أو بالقيمة المحينة الدنيا للمدفوعات، بمقتضى عقد الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقلّ ثمنًا، كما يكون الأصل المستأجر موضع الإهتلاك في الحسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات [4].

1-4-التثبيتات ذات القيمة الضعيفة: يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها وعليه فإنّها لا تدرج في حسابات التثبيتات [5].

1-5-الأصول المالية غير الجارية:

تدرج الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة التالية:[6]

- سندات المساهمة والحسابات الذاتية الملاحقة.
- القروض والحسابات الدائنة.
- السّندات المثبتة الأخرى.
- السّندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة.

---

[1] محمد الحبيب مرحوم، مرجع سابق، ص 81.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 121-07 .

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 277.

[4] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية، مرجع سابق، الفقرة 135-2، ص 19.

[5] المرجع السابق نفسه، الفقرة 121-04، ص 08.

[6] المرجع السابق نفسه، الفقرة 122-01، ص 11.

حيث تدرج في حسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، تتضمن تكاليف الوساطة، الرسوم غير القابلة للاسترداد، والمصاريف البنكية.

2-القواعد الخاصّة المتعلقة بالمخزونات

2-1-التقييم الأول لتكلفة المخزونات

يمكن تعريف المخزون بأنّه مجموع السّلع التي تقتنيها المنشأة بهدف بيعها أو تصنيعها في دورة النشاط العادي المنشأة، وعادة ما يتكون المخزون في المنشآت التّجارية من عنصر واحد فقط هو البضاعة الجاهزة، أمّا المخزون في المنشآت الصناعية فيتكون من ثلاثة عناصر؛ المواد الخام، البضاعة تحت التشغيل والبضاعة تامة التصنيع، حيث أن المخزون يمثل بضاعة معدة للبيع خلال الدورة التشغيلية العادية، أي يتحول إلى نقدية خلال فترة تقل عادة عن سنة [1].

وفقًا للقواعد العامّة للتقييم في النظام المحاسبي المالي، تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان، وفي حالة التي توجد عليها وتحسب هذه التكاليف إمّا على أساس التكاليف الحقيقية، وإمّا على أساس تكاليف محددة مسبقا التي تتم مراجعتها بانتظام تبعًا للتّكاليف الحقيقية [2].

إذا كان من غير الممكن تحديد تكلفة الشّراء والإنتاج بتطبيق الطريقتين التفضيليتين السّابقتين، فإنّ المخزونات يتم تقييمها بتكلفة الشّراء أو الإنتاج أصول متساوية لها، تثبت أو تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة، أمّا في حالة ما اذا كان التقييم بناءً على التكاليف وترتبت عليه قيود كبيرة غير قابلة للتنفيذ، يتم التقييم بتطبيق خفض يتوافق مع هامش الربح الذي تطبقه المنشأة على سعر البيع لكل فئة من الأصول في تاريخ نهاية السنة المالية [3]، وهو ما يعرف بطريقة هامش الربح.

2-2-طرق متابعة المخزونات:

لم يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسّسات طريقة محدّدة لجرد مخزونتها، وترك لها حرية الاختيار بين أسلوب الجرد المتناوب وأسلوب الجرد الدّائم، مع الحرص على دوام تطبيقها وتبيان الطريقة المستعملة في دليل السّياسات المحاسبية.

2-3-تقييم السّلع عند الخروج من المخزون:

يتم تقييم السّلع عند خروجها من المخزن أو عند الجرد، إمّا باعتبار السّلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO) وإمّا بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة (PEPS) .

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 66.

[2] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 123-2، ص 13.

[3] المرجع السابق نفسه، الفقرات 123-3، 123- 4، ص 13

3-الإعانات والقروض والخصوم المالية الأخرى

تدرج الإعانات في الحسابات كمنتوجات في حساب النتائج في السّنة المالية أو عدّة سنوات بنفس وتيرة التّكاليف، التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، وفيما يخص التثبتات القابلة للإهتلاك تكون الكلفة هي الإهتلاك، وهكذا فإنّ الإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للإهتلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الإهتلاك المحتسب، كما تدرج الإعانات الموجهة لتغطية أعباء أو الخسائر سبق حصولها، والتي هي عبارة عن دعم مالي للمنشأة دون إلحاق بتكاليف مستقبلية تدرج كمنتجات في التاريخ الذي تم اكتسابها فيه [1].

تدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية لسنة المترتبة فيها، إلا أنّه بالإمكان أن تدمج التكاليف المنسوبة مباشرة إلى اقتناء أو بناء أو إنتاج أصل يتطلب مدة طويلة من التحضير (أكثر من 12 شهرًا) قبل أن يستعمل أو يباع في كلفة هذا الأصل [2].

4-العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير

4-1-الضرائب المؤجلة:

الضّرائب المؤجلة هي طريقة محاسبية تتمثل في تحديد مبلغ الضريبة على الأرباح قابلة للدفع (ضرائب مؤجلة خصوم) أو قابلة للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصول) في الأعوام المالية القادمة، تسجل في حسابات النّتائج والميزانية والنّاجمة عن:[3]

- الاختلاف الزّمني بين الاثبات المحاسبية لمنتج أو تكلفة في السّنة المالية ومراعاة النّتيجة الجبائية للسّنة المالية اللاحقة.
- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة لتأجيل.
- ترتيبات إقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة عند إقفال السنة المالية.

حيث يدرج في حسابات الأصول أو الخصوم كل الفوارق الزمنية التي من المحتمل أن يترتب عليها لاحقا عبء أو منتوج ضريبي [4]، ويتم حساب الضرائب المؤجلة ومراجعتها عند إقفال كل دورة مالية على أساس التّنظيم الجبائي المعمول به.

تطرقت لها المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدّولية من خلال المعيار الدولي رقم 12 (ضرائب الدّخل) حيث يوضّح هذا المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفق للمحاسبة المالية والدخل الخاضع للضريبة ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة.

---

(1) القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرات 124 -2، 124 -3، ص 13.

(2) المرجع السابق نفسه، القفرات 126 -2 و126 -3، ص 14

(3) Chafik messekdji, (2015) : Maitriser le SCF, Berti éditions, Alléger, P 151.

(4) CNC, (2013) : manuel de comptabilité financière conforme SCF, Alger, P 362.

4-2-طرق التّجميع المحاسبي

يتشكّل المجمع وفق المنظور الاقتصادي من مجموعة من الشّركات مستقلة قانونًا، مرتبطة بالشّركة الأم، تدخل هذه التبعية في إطار استراتيجية شاملة للتنمية، وتترجم عن طريق امتلاك بصفة مباشرة أو غير مباشرة لحقوق التّصويت في رأس مال الشّركات التّابعة [1].

تعتبر قواعد إعداد القوائم المالية المجمعة نفسها بالنّسبة للقوائم الفردية، حيث يتوجب خلال تجميع الحسابات الدقة والمصداقية وإعطاء الصّورة الحقيقية للوضعية المالية ونتائج المجمع، وفقًا لذلك يجب إعداد القوائم المالية على أساس حسابات وبيانات متجانسة ومتسقة، أي أنّها تراعي المبادئ المحاسبية المحددة في النظام المحاسبي المالي والقانون التجّاري [2]، وقد حدّد النّظام المحاسبي طريقتين من أجل إعداد الحسابات المجمعة والحسابات المركبة وهما طريقة التكامل الشّامل وطريقة المعادلة وسيتم عرضهما كالتالي:[3]

4-2-1-طريقة التكامل الشّامل (الإدماج الكلي): تطبق هذه الطريقة على الشرّكات التي تمارس عليها الشّركة الأم رقابة مُطلقة وتطبق كمايلي:

- جمع عناصر الميزانية من الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة بالنّسبة لحسابات المجمعة بنسبة 100%؛
- إقصاء الحسابات الداخلية المتبادلة بين الفروع مثل المتعلقة بالممتلكات والمخالفات والدّيون والحقوق الأخرى، بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصّة فيما يتعلق بالأرباح.
- تسجيل الضّرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الدّاخلية التي تم إقصاؤها.
- الفصل بين الأموال الخاصّة للشّركة الأم والشّركات المجمعة، حيث يتم تحديد قوائم المجمع وفوائد الشرّكات التّابعة وتحديد فارق التّجميع الأولي.
- تحديد النّتائج المجمعة والاحتياطات المجمعة.
- إعداد الحسابات المجمعة.

4-2-2- طريقة المعادلة: تطبق هذه الطريقة على الشّركات التي تمارس عليها الشركة الأم نفوذًا فعالاً ملحوظًا، ، وتقوم هذه الطريقة على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشّركة الأم، والتي تظهر في ميزانيتها والمتمثلة في سندات المساهمة للشّركات الفرع ،والتي لا بد أن تكون قيمها حقيقية وذلك باستبدال القيمة الشّرائية لها بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع، ومن خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة السّيطرة أو المجال الذي تؤول إليه

[1] Elisabeth Bertin et autres, (2013) : Manuel comptabilité Audit, BERTI Edition, Alger, p182

[2] حليل طيار، (2017): تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بنية الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، ص76.

[3] خملول محمد بلقايد، أحمد قايد نور الدين، (2020): دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الأولية للتقارير المالية، مجلة أفاق للعلوم، المجلد 05، (العدد18)، ص292.

الشّركات الخاضعة للتأثير الفعال، وتطبق هذه الطريقة في حالة عدم تجاوز نسبة الرقابة 20% من حقوق التّصويت، وتجدر للإشارة إلى أنّ هذه الطريقة ما هي إلا عملية استبداليه للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصّافية للشّركات التي تخضع للتجميع، وتتمثل خطوات هذه الطريقة فيما يلي:

- إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاص مضافًا إلها نتيجة الدورة المحددة في الميزانية المجمعة حسب قواعد التجميع.
- إعادة إظهار حصّة الأموال المكافئة لتلك السّندات في جدول حسابات النتائج المجمع.
- إقصاء كلّ ما هو متعلق بالفروع فيما يخص الأصول والديون.

4-3 -العقود طويلة الأجل:

يتضمّن عقد من عقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة السّلع أو الخدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، حيث حدّد النظام المحاسبي المالي طريقتين لإدراج أعباء ومنتوجات العقود الطويلة الأجل في الحسابات:(1)

- طريقة التقدم: تعتبر الطريقة التفضيلية ويتم اعتماد محاسبة بالتتابع والتناسب مع إنجاز العملية.
- طريقة الإتمام: وتعتبر هذه الطّريقة البديلة في حالة ما إذا كان من غير الممكن تقدير النتيجة النهائية بصورة صادقة بما لا يسمح بتطبيق طرق التقدم إذ لا يسجل كمنتوجات إلا مبالغ الأعباء المثبتة.

4 -4-العمليات بالعملة الأجنبية: الأصول التي تم اقتناؤها بالعملة الصّعبة يجب تحويلها إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف الجاري، أمّا الحقوق والدّيون المقيمة بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية بسعر الصّرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق) فروقات أسعار الصرف تسجل مباشرة في الأموال الخاصة (2).

4-5 -تغير الطرق المحاسبية والتقديرات وتصحيح الأخطاء:

تغيير في طريقة المحاسبية أو لتصحيح خطأ رئيسي لا يتم إلا بعد موافقة أجهزة التسيير، وكتصحيح لافتتاح النتائج غير الموزعة، يسجل في حساب ترحيل من جديد للسّنة المالية الجارية أو من الحساب الاحتياطي الذي يوافق النتائج غير الموزعة (3).

4-6 -المحاسبة المطبقة في الكيانات الصّغيرة: تخضع الكيانات الصّغيرة والتي تم الإشارة إليها سابقًا في الجدول رقم (2-1) لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة، إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها، وترتكز محاسبة الخزينة على إعداد دفتر خزينة يبرز التّدفق الصّافي للأموال، كما تراعي عند إعداد وضعيتها المالية ونتائجها تغيرات الأصول

(1) القرار رقم 71، مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرات 133-1، 133-2ن 133-3، ص 18

(2) شعيب شنوف، (2022): المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 91.

(3) Ali tazdait, (2009) : Maitrise du système comptable financier. Edition ACG, Alger. p 38

والحسابات الدائمة، والديون التي تم جردها والمثبتة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ويكون الواقع المولد للتّسجيل المحاسبي في إطار محاسبة الخزينة هو التحصيل أو الدفع [1].

المطلب الثالث: تنظيم المحاسبة المالية:

يُولى النظام المحاسبي اهتمامًا بتنظيم المحاسبة المالية، فبالإضافة إلى المبادئ والفرضيات المحاسبية، ألزم الكيانات بتحديد الإجراءات اللاّزمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة سواء الداخلية أو الخارجية، مع ضرورة استوفاء المحاسبة المالية لمجموعة من الخصائص والقواعد.

1- خصائص التنظيم المحاسبي: بموجب النظام المحاسبي المالي، يتعين على المنشآت والشّركات الخاضعة لهذا النظام مراعاة واحترام الخاصيات والقواعد التالية:[2]

- الامتثال لمبادئ الحذر والاحتراز، الدّقة والاعتمادية، الشّفافية، والإفصاح في المحاسبة.
- قياس جميع العمليات يكون بالعملة الوطنية، ويتم تحويل العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية وفقاً للمعايير المحاسبية.
- اعتماد دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية في كلّ مؤسّسة.
- خضوع جميع العناصر الخاصّة بالأصول والالتزامات للجرد المستمر على الأقل مرة في السّنة من حيث الكمية والقيمة، وذلك بناءً على التّدقيق الفعلي والفحص الدقيق للوثائق التوثيقية، ويجب أن يعبّر الجرد عن الحالة الفعلية للأصول والالتزامات.
- تخضع التّسجيلات المحاسبية لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون على الأقل حساب مدين والآخر دائن، يجب أن تكون المبالغ المدينة مساوية للمبالغ الدائنة مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي.
- توفر المستندات والوثائق بشكل يضمن المصداقية.
- توثيق دليل أعمال نهاية الدورة بوضوح في كل منشأة.
- من الضّروري أن تقوم كل منشأة بتجهيز دفتر اليومية، دفتر الرئيسي، دفتر الجرد، ويمكن تجهيز دفاتر مساعدة لدفتر اليومية بقدر ما يتناسب مع حجم المنشأة.
- يتم ختم وإمضاء دفاتر المحاسبة من طرف رئيس المحكمة، حيث يقع المقر الرئيسي للمنشأة، ويتعين ملء هذه الدفاتر بدون أي فراغات أو تغييرات أو تحريك في الهوامش.
- الاحتفاظ بالدفاتر والوثائق المحاسبية لمدة لا تقل عن عشرة (10) سنوات.

---

[1] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرات 139 -1، 139-2 ، 139 - 3، ص 22.
[2] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير الدولية، مرجع سابق، ص 23 -24.

- يمكن إجراء المحاسبة يدويًا أو من خلال الأتمتة، وفي الحالة الأخيرة، يجب أن تفي بمتطلبات الحفظ، والأمان، والمصداقية، واسترداد البيانات.
- تتضمن البيانات المحاسبية الميزانية وحسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية، جدول تغييرات الأموال الخاصّة، والملاحق.

2 –مراحل تنظيم المحاسبة (الدّورة المحاسبية)

لكي يحقق النّظام المحاسبي الأهداف المرجوة منه، يجب على المحاسب إتباع مجموعة من الإجراءات والخطوات المتسلسلة لمتابعة الأحداث الاقتصادية من لحظة حدوثها ولغاية إعداد الكشوف المالية، وهذا ما يطلق عليه بالدورة المحاسبية.

على الرّغم أنّ كلّ دورة محاسبية تخص فترة مالية بذاتها، وهذا ينسجم مع مبدأ الدورية، حيث تبدأ المرحلة الأولى من الدورة مع بداية الفترة المالية وتنتهي المرحلة الأخيرة مع نهاية الفترة المالية، إلا أنّ الدورة المحاسبية في أي فترة مالية تبدأ بما انتهت به الدورة المحاسبية للفترة المالية السّابقة لها فالقيد الافتتاحي الذي تبدأ به أي فترة مالية هو عبارة عن عناصر الميزانية الختامية للفترة المالية التي سبقتها، ممّا يدل على استمرار عمليات المنشأة، وبما يتوافق مع فرض الاستمرارية[1]، وبالرغم من أن اختلاف طبيعة أنشطة المنشآت (صناعية، تجارية، خدماتية) يؤثر كثيرًا في التنظيم المحاسبي للمنشآت من حيث أسلوب تصميم هذا النظام ومكوناته، إلا أنّ مقومات هذا النظام تبقى واحدة في جميع المنشآت، وبالتالي فإنّ الدورة المحاسبية لا تختلف بين منشأة وأخرى.

إنّ ما يميز النّظم المحاسبية فيما بينها هو عدد الدفاتر وكيفية تخطيطها، وطريقة التسجيل المتبعة في كل نظام ومن النظم المحاسبية نذكر:[2]

أ– **نظام اليومية الواحدة** (أو النظام الكلاسيكي)

ب– **نظام اليومية**: دفتر الأستاذ (ويعرف أيضًا بالنظام الأمريكي أو التّخطيط دوقرنوج (degranges) عمليا النظام (أ) و (ب) غير مستخدمان حاليًا.

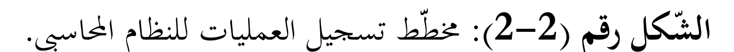
ت– **نظام اليوميات المساعدة**: وهو النظام المستخدم حاليًا لما له من مزايا مقارنة مع باقي النظم المحاسبية، ويعتمد هدا الأسلوب على تخصيص يوميات مساعدة لكل العمليات الخاصّة بالبنك، الصّندوق، المشتريات، المبيعات، ويومية للعمليات المتنوعة، وفي نهاية كل شهر يتم تحويل مجامع اليوميات المساعدة إلى اليومية العامة والتي تمثل اليومية القانونية في هذا النظام.

في الوقت الحالي غالبًا ما يتم مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، يتم تسجيل العمليات في اليوميات المساعدة المخصّصة لها ممّا يجعل العملية أسهل وأسرع، ويمكن من إعداد المجاميع واليومية العامة بصورة آلية، ممّا يجعلها

[1] باسمة فاتح النعيمي، مرجع سابق، ص 76

[2] عبد الرحمان عطية، (2011): المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دون طبعة، دار النشر جيطلي، الجزائر، ص 242.

أوضح وأكثر تنظيمًا مقارنة بحالة مسك اليوميات يدويًا، وفيما يلي مخطّط يبين مراحل تسجيل العمليات وفق النظام المحاسبي المالي.



الشّكل رقم (2-2): مخطّط تسجيل العمليات للنظام المحاسبي.

وثائق إثبات
- **تنظيم الوثائق حسب نوع العمليات**
- **تحليل العمليات**
- **قيود تمهيدية**

(Pré Comptabilisation)

↓

يوميات مساعدة			Journaux auxiliaires			
الصندوق	البنك	ص. بريدية	مشتريات	مبيعات	أوراق القبض	أوراق الدفع

دفتر الأستاذ المساعد للزبائن
(الحسابات الشخصية للزبائن)
Grand livre auxiliaire des clts.

↓

كشف مطابقة الحسابات الشخصية للزبائن مع الحساب العام الإجمالي
Relevé collectif des comptes clts

دفتر الأستاذ المساعد للموردين
(الحسابات الشخصية للموردين)
Grand livre Auxiliaire des frs

كشف مطابقة الحسابات الشخصية للموردين الحساب العام الإجمالي
Levé collectif des comptes frs

↓

Journal général centralisateur — **اليومية العامة المركزية**

↓

Grand livre des comptes généraux — **دفتر الأستاذ للحسابات العامة**

↓

Balance des comptes généraux — **ميزانية المراجعة للحسابات العامة**

المصدر: جمال لعشيشي، (2010): محاسبة المؤسّسة والجباية وفق النّظام المحاسبي الجديد، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء، ص 24.

ما يمكن ملاحظته من الشّكل السّابق أنّه من أجل تحقيق الدورة المحاسبية وإصدار الكشوف المالية، يجب على المحاسب اعتماد مجموعة من الترتيبات المحاسبية التي تشكّل البناء الأساسي لتحويل البيانات إلى قوائم، والتقارير المطلوبة وتشمل هذه المقومات بصفة أساسية على ما يلي:

أ- المجموعة المستنديّة

المستندات (source documents) تعتبر الوثائق الأساسية والأساس للتّسجيلات المحاسبية وهي الدليل القانوني على صحّتها، ثم أنّها ضرورة محاسبية لتحقيق مبدأ من أهم المبادئ المقبولة قبولاً عامًا في المحاسبة المالية، هو مبدأ الموضوعية وقابلية البيانات للتّحقيق والمراجعة، وتتعلق معظم السّندات بإثبات إنشاء الإنفاق والالتزام، ويتكون الجانب الأعظم منها من مستندات تنشأ خارج الوحدة المحاسبية[1].

ب- المجموعة الدفترية:

بالإضافة إلى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ألزم القانون التّجاري كلّ شخص أكان طبيعيًا أو معنويًا، يمسك دفتر اليومية ودفتر الجرد وإعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج وتسجيلهما في دفتر الجرد [2]، وقد أضاف النظام المحاسبي في المادة 20 من القانون 07-11 الدفتر الكبير (الدفتر الاستاذ) بالإضافة إلى الدفترين السّابقين.

بالإضافة إلى الدفاتر المحاسبة الاجبارية، تقوم المؤسّسة بمسك دفاتر أخرى مثل سجل الأجور والذي هو إجباري لكلّ مؤسّسة لها مستخدمين، بالإضافة إلى سجل الطلبيات وسجل الأوراق التّجارية وسجل حركة المستخدمين .....إلخ.

ب 1 -دفتر اليومية (journal):

هو دفتر محاسبي تسجل فيه المؤسّسة كلّ العمليات التي أنجزت خلال الفترة بشكل تسلسلي [3]، وقد أشار النظام المحاسبي أنه يجب ترقم صفحاته، وتُختم من قبل رئيس المحكمة أين تقع مقر المؤسّسة، ويضم إما قيود بسيطة (تتكون من حسابين فقط أحدهما مدين والأخر دائن) أو قيود مركبة (تتضمن من حساب في أحد الطرفين أو كليهما).

ب 2 -الدفتر الكبير (الدفتر الأستاذ):

الدّفتر الكبير هو مجموع الحسابات المفتوحة التي تأثرت عند إعداد القيود المحاسبية، ويسمى بالدفتر الكبير نظرًا للعدد الكبير من الحسابات [4]، يتم من خلاله إعادة تبويب الأثر اليومي إلى عدد من الحسابات المستقلة التي ينتمي إليها ذلك الأثر، فهو تسجيل نوعي يومي، لذلك يُسمى أحيانا دفتر الحسابات، وتتخذ صفحات الدّفتر الأستاذ

---

[1] سيد عطا الله السيد، (2008): النظريات المحاسبية، دون طبعة، دار الراية للنشر والتوزيع عمار، الأردن، ص 220

[2] الامر 75-59 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، مرجع سابق، المواد 9، و10، ص 04.

[3] H.devasse et autres, (2010) : manuel de comptabilité, berti Editions, Alger, p 39.

[4] Nacer Marzouk, azem bechkir,(2017) : Comptabilité générale approfondie, pages bleues internationales, alger, p 84.

تقليديًا شكل حساب من جانبين أحدهما مدين والآخر دائن [1]، وأوجب القانون 07-11 في المادة 20 مسك دفتر الأستاذ على كلّ المؤسّسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي.

ويعتبر دفتر الأستاذ الدفتر المرجع في النظام المحاسبي، حيث يستخدم كأداة لتبويب وتلخيص العمليات المالية، إضافة أنّه يعتبر مصدر هام للمعلومات الإدارية، مثل إجمالي المبيعات خلال السّنة المالية وارصدة الخزينة في نهاية الدورة [2].

ب 3 –ميزان المراجعة (La balance)

ميزان المراجعة هو أداة قياس توازن حسابي يحتوي على جميع الحسابات الواردة في الدفتر الكبير، والرغم من أن الدفتر غير إلزامي، تتجلى أهمية وضرورة إعداده لتحقيق الأغراض التالية:[3]

- التأكد من صحّة تنظيم الأوراق الثبوتية للقيود.
- التأكد من صحّة القيود المدرجة في دفتر اليومية.
- التّحقق من صحّة نقل التّسجيلات من اليومية إلى حساباتها المعنية في دفتر العموم، والقيام بترصيد وتجميع الحسابات.
- التّمهيد لعملية إعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج.

ج –الدّليل المستخدم: هو خريطة تتضمن أسماء مختلف الحسابات الرّئيسية والفرعية التي تتضمنها قائمتي الميزانية، وحسابات النتائج يكون مستنبط من مدونة حسابات المذكورة في النظام المحاسبي المالي مع ضرورة ترتيب الحسابات في مجموعات متجانسة.

---

(1) عيسى عبد العزيز الرواشدة، مهدي مأمون الحسين، (2012): المحاسبة 2، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، المملكة الاردنية الهاشمية ص20.

(2) مراد كواشي، (2017): المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي(SCF)، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر، ص 59.

(3) حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 47.

وتتكون مدونة الحسابات من سبع مجموعات أساسية نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (7-2): مدونة حسابات النّظام المحاسبي المالي.

حسابات الميزانية					حسابات التسيير	
الصنف الأول	**الصنف الثاني**	**الصنف الثالث**	**الصنف الرابع**	**الصنف الخامس**	**الصنف السادس**	**الصنف السابع**
حسابات رؤوس الأموال	**حسابات التثبيتات**	**حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ**	**حسابات الغير**	**حسابات المالية**	**حسابات الأعباء**	**حسابات المنتوجات**
10-رأس المال والاحتياط	20-التثبيتات المعنوية	30-مخزونات البضائع	40-الموردون والحسابات الملحقة	50-القيم المنقولة لتوظيف	60-المشتريات المستهلكة	70-المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات
11-ترحيل من جديد	21-التثبيتات العينية	31-المواد الأولية وللوازم	41-الزبائن الملحقة	51-البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها	61-الخدمات الخارجية	71-الخدمات المقدمة والمبيعات الأخرى
12-نتيجة السنة المالية	22-التثبيتات في شكل امتياز	32-التموينيات الأخرى	42-المستخدمون والحسابات الملحقة	52-الأدوات المالية المشتقة	62-الخدمات الخارجية الأخرى	72-الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
13-المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال	23-التثبيتات الجاري إنجازها	33-سلع قيد الإنتاج	43-الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	53-الصندوق	63-أعباء المستخدمين	73-الإنتاج المثبت
14-	24-	34-خدمات قيد الإنتاج	44-الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	54-وكالات التسبيقات والاعتمادات	64-الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	74-إعانات الاستغلال
15-المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية	25-	35-مخزونات المنتوجات	45-المجتمع والشركات	55-	65-الأعباء العملياتية الأخرى	75-المنتوجات العملياتية الأخرى

16-الافتراضات والديون المماثلة	26-مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بالمساهمات	36-المخزونات المتأنية من التثبيتات	46-مختلف الدائنين ومختلف المدينين	56-	66-الأعباء المالية	76-المنتوجات المالية
17-الديون المرتبطة بالمساهمات	27-تثبيتات مالية أخرى	37-المخزونات في الخارج	47-الحسابات الانتقالية والانتظارية	57-	67-الأعباء غير عادية	77-المنتوجات غير العادية
18-حسابات الارتباط	28-اهتلاك التثبيتات	38-المشتريات المخزنة	48-الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا والمؤونات.	58-التحويلات الداخلية	68-المخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	78-الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
19-	29-خسائر القيمة من التثبيتات.	39-خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.	49-خسائر القيمة عن حسابات الغير	59-خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.	69-الضرائب على النتائج وما يماثلها.	79-

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008.

المطلب الرّابع: عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للتعريف بوضعية المؤسّسة، فهي تمثل أكبر مصدر للمعلومات بالنّسبة للجهات الحكومية، المقرضين، المساهمين ومختلف أصحاب المصلحة الآخرين، حيث تكون مفيدة لهم في عملية اتّخاذ القرارات.

تهتم الكشوف (القوائم) المالية بتحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن ايضاحها على النّحو الآتي: [1]

- الإفصاح عن كافة المعلومات المناسبة لحاجات الأفراد أو الهيئات المستخدمة للقوائم المالية.
- متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم المخاطر المؤثرة على التدفقات النّقدية المستقبلية النّاتجة عن المنشأة.
- تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصادية للمنشأة، وذلك بهدف معرفة أماكن الضّعف والقوة، وقياس مصادر الاستثمار والتمويل.
- تقديم معلومات حول التغيرات الظّاهرة في إجمالي الموارد، والنّاتجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح، وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار.

[1] بشرى حسن محمد التوبي وآخرون، (2021): محاسبة القوائم المالية، دون طبعة، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، العراق، ص ص 19 20.

- الاهتمام بكافة الجهات المرتبطة مع القوائم المالية، ولاسّيما المستثمرين والدّائنين والمساهمين والجهات الحكومية.
- توفير الإمكانية لمستخدمي البيانات المالية لتوقع التطورات المستقبلية في الأحوال الاقتصادية للشركة، وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد الديون.
- تقييم قدرة الشّركة على إدارة أموالها وتحقيق أهدافها، وكذلك تقييم فعالية الإدارة.

تحدد النّظام المحاسبي المالي الكشوف المالية التي يجب تجهيزها بانتظام. تشمل القوائم المالية للمنظمات الغير صغيرة: الميزانية، حساب النتائج، الجدول المالي للخزينة، جدول التغيرات في الأموال الخاصّة، والملاّحق.

1- الميزانية: يمكن تعريف الميزانية بأنها صورة فوتوغرافية لحالة المؤسّسة في لحظة معينة، أي أنّها تظهر ذمة المؤسّسة (le patrimoine de l'entreprise)، أي لكلّ كيان (طبيعي أو قانوني) ذمة تتألف من عناصر موجبة (الأصول) وعناصر سالبة (الخصوم)، وهذا يشمل ما يملكه وما يدين به. [1]

تعرض الميزانية معلومات مفيدة تساعد المستخدمين في التّعرف على وتقييم الحالة، أو الوضع المالي للوحدة المحاسبية في تاريخ معين، عادة ما يكون نهاية الفترة المالية، وقد تعد في شكل جدول له جانبان، جانب عناصر الأصول وجانب يعرض عناصر الالتزامات وحقوق الملكية، كما قد تعد الميزانية في شكل تقرير أو قائمة تعرض العناصر بترتيب أفقي معين [2] .

يطلق عليها في الإطار الدولي مصطلح "قائمة المركز المالي"، هذه الكشوف، حسب ما هو مبين في النظام المحاسبي المالي، يجب أن يتم إعدادها في غضون أربعة أشهر على الأكثر من تاريخ إغلاق السنة المالية. وتقع مسؤولية إعدادها على عاتق الإداريين، ويجب أن توفر الكشوف معلومات تسمح بإجراء مقارنة بين السّنة المالية الحالية والسّابقة.

وتحتوي الميزانية على شقّين، شقّ يحوي عناصر الأصول وشقّ يحوي عناصر الخصوم:

- **الأصول**: هو كلّ ما تملكه المنشأة وله قيمة نقدية؛ وتعبر هذه الأصول عن أوجه الاستثمارات المختلفة لأموال المشروع وقد تكون هذه الأصول مملوكة للمنشأة، بقصد المساعدة في الإنتاج؛ أي بقصد الحصول منها على خدمات طويلة الأجل كالمباني والأراضي،...وهي أصول ثابتة، أو قد تكون بقصد الحصول على خدمات قصيرة الأجل تساعد على تحقيق الربح، وهي ما يطلق عليها الأصول المتداولة [3]، تتضمن الأصول حسب النظام المحاسبي المالي أصول غير جارية تتمثل في حسابات؛ التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، المساهمات، الأصول المالية. وأصول جارية تتمثل في حسابات؛ المخزونات، الزّبائن والمدينون الآخرون، الموجودات وما شابهها، خزينة الأموال الإيجابية.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 17 .

[2] أحمد هاني بحيري حماد، أحمد صلاح عطية، (2006): مبادئ المحاسبة المالية، دون طبعة، جامعة الزقازيق، مصر، ص 33.

[3] طارق عبد العالي حماد وآخرون، (دون سنة نشر): مبادئ المحاسبة، دون طبعة، مطبعة جامعة عين الشمس، مصر، ص 02.

- **الخُصوم**: وهي حُقوق الغير تجاه أصحاب المشروع، أو بمعنى آخر التزامات المشروع اتّجاه الغير، وهذه الالتزامات إمّا تكون مُستحقّة السّداد بعد فترة طويلة الأجل، وتسمى خصوم ثابتة، أو تكون مستحقة السّداد فورًا أو خلال فترة قصيرة الأجل تسمى خصوم متداولة [1]. في النّظام المحاسبي المالي تتمثل عناصر الخصوم في: رؤوس الأموال الخاصّة والتي تتضمن رؤوس الأموال والاحتياطات، والنتيجة الصّافية لسنة المالية والعناصر الأخرى، الخصوم غير الجارية التي تتضمن القروض والديون المالية وضرائب مؤجلة خصوم، وخصوم جارية تتمثل في الموردون والدائنون الآخرون والضرائب وخزينة الأموال السلبية.

2 –حساب النّتائج: على عكس الميزانية يمكن النّظر لحساب النتائج كشريط فيديو صورت فيه نشاطات الشّركة خلال العام، يعكس عمليات الإنجاز والجهود السّائدة بشكل متواصل، كما يعكس نشاطات الشّراء والتّصنيع والبيع التي تعكس علّة وجود الشركة [2]، فحساب النتائج هو وثيقة تلخصيه للنواتج والأعباء المحققة خلال الدورة المحاسبية، يطلق عليه مصطلح قائمة الدّخل الشّامل في المرجعيات الدّولية.

أمّا العناصر التي يجب أن تتضمنها حسابات النّتائج فهي:[3]

- تحليل الأعباء حسب نوعها، ممّا يتيح تحديد مجاميع التّسيير الرئيسية مثل: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، والفائض الإجمالي عن الاستغلال.
- المنتجات النّاتجة عن الأنشطة العادية.
- الأرباح المالية والتّكاليف المالية.
- التّكاليف المتعلقة بالموظفين.
- الضّرائب، الرسوم والمدفوعات المشابهة.
- المخصّصات للإهتلاكات وخسائر القيمة.
- النّتائج النّاتجة عن الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (الإيرادات والتّكاليف).
- النتيجة الصّافية للفترة قبل التوزيع.
- النّتيجة الصّافية لكلّ سهم في حال الشرّكات المساهمة.

إنّ الأحداث التي تخص الأصول والخصوم، رؤوس الأموال الخاصّة، المنتجات والأعباء كما أشار إليها النظام المحاسبي المالي يجب أن تقيد في المحاسبة، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو تصحيحه بمعلومات سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في الملحق[1].

---

[1] طارق عبد العالي حماد وآخرون، مرجع سابق، ص 03.

[2] نايال لوثيان، جون سمال، (2007): المحاسبة، ترجمة: مجمع التربية العربية الدولية، دون طبعة، دون دار النشر، كسروان، لبنان، ص 44.

[3] القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 230-2، ص 24 -25.

3 –جدول سيولة الخزينة: يطلق عليه في المرجعية الدّولية مُصطلح قائمة التّدفقات النّقدية، وتزود المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية بالمنشأة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الأساسية عن سيولة المنشأة، وقدرتها على توليد النقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة للانتفاع من تلك التدفقات النّقدية.

تعرف قائمة التّدفقات النقدية بأنّها **عبارة عن بيان مالي يوضّح التّدفقات الداخلة والخارجة والتغير الصّافي في النقد خلال الفترة المحاسبية، بطريقة توفق بين الأرصدة النقدية لبداية الفترة ولنهايتها** [2] ويتضمن جدول سيولة تدفقات الخزينة ما يلي:[3]

3 –1–الأنشطة التّشغيلية (وظيفة الاستغلال): تتضمن الأعباء والنواتج والنّشاطات الأخرى التي ليست لها علاقة بنشاط التمويل والاستثمار.

3–2–الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار): تشمل هذه الأنشطة المدفوعات المتعلقة بشراء الأصول الثابتة طويلة الأجل، بالإضافة إلى الإيرادات الناتجة عن بيع هذه الأصول.

3–3–الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل): تضم الأنشطة التي تتعلق بتحركات القروض ورأس المال، سواء فيما يتعلق بالزيادة أو النقصان، وكذلك الأرباح المدفوعة على رأس المال والحركات المالية المتعلقة بالسّلف.

يمكن تقديم وعرض جدول تدفقات الخزينة، إمّا بالطّريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة: [4]

- **الطريقة المباشرة:** تظهر من خلالها مباشرة سيولة الخزينة لمختلف الفئات الرئيسية من المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية.
- **الطريقة غير المباشرة:** يتم خلالها تعديل الرّبح الصّافي للوصول للتغير في النقدية من الأنشطة الاستثمارية خلال السنة المالية.

4 – جدول تغير الأموال الخاصّة: يبين هذا الجدول التّغيرات في حقوق المالكين خلال فترة من الزمن، حيث يضاف إلى حقوق المالكين أول الفترة الاستثمارات الإضافية للمالكين خلال الفترة المحاسبية (زيادات رأس المال) والأرباح الصّافية المحققة خلال الفترة، والتي تعبر عن زيادة في حقوق المالكين خلال الفترة، بالمقابل تطرح المسحوبات الشّخصية وتوزيعات الأرباح والخسائر (في حال وجودها) وتخفيضات رأس المال، والتي تعبر عن نقصان في حقوق المالكين، وذلك للوصول الى حقوق المالكين آخر المدة [5]، يسمى كذلك بقائمة تغيرات حقوق الملكية، نظرًا لتعدد

---

[1] علاوي لخضر(2014)، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات تطبيقاتها، بدون طبعة، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، ص 17.

[2] بشرى حسن محمد التوبي وآخرون (2021)، محاسبة القوائم المالية–أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دون طبعة، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، العراق، ص 115.

[3] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 80.

[4] Bernard RAFFOURNIER, (2006) : les normes comptables internationales IAS/IFRS, ECONOMICA, Paris, France, p 70.

[5] عماد سليمان، علي إبراهيم، (2020): مبادئ المحاسبة، دون طبعة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، ص 196.

مصادر التغيير في الأموال الخاصّة، يتطلب الأمر إنشاء قائمة مستقلة لتوضيح الأسباب ومصادر المساهمة في هذا التغيير. [1]، يشار أن شكل جدول تغير الأموال الخاصة ومكوناته تم تحديده في النظام المحاسبي المالي، حيث يعتبر تحليلاً لحركات رأس المال خلال السّنة المالية بالإضافة إلى أرصدة نهاية السّنة، لهذه الحسابات للسّنة السّابقة و التي قبلها ويتضمن هذا الجدول:[2]

- الربح النّهائي للسّنة المالية.
- التّغييرات في المنهجية المحاسبية وتصحيحات الأخطاء، التي تم تسجيلها مباشرة كرؤوس أموال.
- الإيرادات والتكاليف الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصّة في إطار تصحيح الأخطاء الكبيرة.
- توزيع النتائج والتّخصيصات خلال الدورة المحاسبية.
- عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، استرجاع).

5 –ملحق الكشوف المالية: تشمل الملحقات جداول تفصيلية توضّح الأعباء أو التواريخ المتعلقة بالبيانات المالية، بالإضافة إلى التوضيح للأساليب المحاسبية المستخدمة والمعلومات المحاسبية الأساسية المطلوبة لشرح أو توضيح القائمة المالية، وحسابات النتائج، وجدول تدفقات النّقد، وأيّ توضيحات تتعلق بالشّركاء، والأسهم، والنقلات بين الفروع والشركة الأم [3].

المبحث الثالث: تقييم تطبيق النّظام المحاسبي المالي

بعد أن توجت المجهودات المبذولة في الجزائر في سبيل الإصلاح المحاسبي وليد الإصلاح الاقتصادي بتبني النظام المحاسبي الجديد، وبما أنّ هذا النظام مستوحى من المعايير المحاسبة الدولية، فلابدّ أن ينجم على ذلك صعوبات وانعكاسات على الممارسات المحاسبية، وبعد عدة سنوات من تطبيقه وفي ظلّ الجمود الذي عرفه، يجعلنا نطرح التّساؤل حول مسايرة النظام المحاسبي المالي لمختلف التطورات الدولية والمحلية.

في هذا المبحث، يتمّ استعراض مستجدات النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطّط المحاسبي الوطني، وكذا معرفة مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع التغييرات التي تشهدها البيئة المحاسبية الدولية المتمثلة في مستجدات معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدّولية لإعداد التقارير المالية، سيتم تسليط الضّوء على معوقات وعراقيل تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما يتم استعراض سبل مراجعة هذا النظام والجهود الحديثة لتحيينه وجعله يتماشى مع التطورات الاقتصادية والمحاسبية.

---

(1) سعاد شعابنية، (2022): دور نظام المعلومات المحاسبية في ترشيد اتخاذ القرارات المالية، الطبعة الاولى، نوران للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 93.

(2) القرار رقم 71 المؤرخ في: 26 جويلية 2008، مرجع سابق، الفقرة 250-1، ص 26.

(3) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 81.

المطلب الأول: مستجدات النّظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطّط المحاسبي الوطني.

يشكل تبني النظام المحاسبي المالي تغيرًا جذريًا في المرجعية المحاسبية، وهذا موازاة مع الظروف الاقتصادية التي شهدتها الجزائر في الآونة الأخيرة، سنحاول من خلال هذا المطلب المقارنة بين ما كان مطبق في المخطّط المحاسبي الوطني (PCN)، وبين ما جاء به النّظام المحاسبي، مع التركيز على محتوى القوائم المالية.

ونلخص ذلك في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2–8): مقارنة بين (PCN) و(SCF)

مجالات الاختلاف	المخطط الوطني للمحاسبي PCN	النظام المحاسبي SCF
المرجعية	محلية	دولية
الإطار المفاهيمي	محدود وغير مضبوط.	إطار تصوري شامل يتضمن القواعد والمبادئ.
الكشوف المالية	17 جدول ماليا لا يسمح بإجراء المقارنة مع السّنة السّابقة.	4 قوائم رئيسية وملحق تسمح بإجراء المقارنات مع السّنة السّابقة.
عرض الميزانية	تتكون من خمسة مجموعات 1- الأموال الخاصّة (المملوكة). 2- الاستثمارات. 3- المخزونات. 4- الحقوق (الحسابات المدينة). 5- الديون (الحسابات الدائنة). ترتب عناصر الأصول حسب معيار درجة السيولة أما الخصوم حسب درجة الاستحقاق.	تتكون من: 1- حسابات رؤوس الأموال. 2- حسابات التثبيتات. 3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ. 4- حسابات الغير. 5- الحسابات المالية. تصنف عناصر الميزانية إلى عناصر جارية وعناصر غير جارية تشمل أرصدة حسابات السنة الحالية والسنة السابقة.
تقييم المخزونات	تقيم المخزونات بثلاثة طرق هي FIFO LIFO ، التكلفة الوسطية المرجحة.	تقيم المخزونات بطريقتين هم: FIFO ، وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
عقود الإيجار	لا توجد قواعد ومبادئ محاسبية.	يعالج كأصل للمؤسسة ويحمل قسط إهتلاكها سنويا في جدول النتائج.
الضرائب المؤجلة	غير موجودة.	تسجل الضرائب المؤجلة سواء على الأصول أو الخصوم.

عرض جدول حسابات النتائج	تصنف كل من الإيرادات والأعباء حسب طبيعتها فقط مع تسجيل النتائج في حسابات المجموعة الثامنة.	تصنف حسابات الإيرادات والأعباء إما حسب الوظيفة أو حسب الطبيعة، أما النتائج فليست لها صنف (مجموعة) خاص بها، كما تعرض أرصدة حسابات السنة المالية السابقة.
عرض جدول تدفقات الخزينة	لا يوجد في PCN	يتم تقديم جدول تدفقات الخزينة إما بالطريقة المباشرة أو بالطريقة الغير مباشرة، كما هو منصوص عليه في المعايير المحاسبة الدولية
عرض جدول تغير الأموال الخاصة	لا يوجد في PCN	موجود والهدف منه هو تحليل حركة رؤوس الأموال
الملاحق	15 جدول توضيحي من أجل تفسير وتحليل الحسابات الفرعية للميزانية وجدول حسابات النتائج.	الملحق في النظام المحاسبي المالي يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية.
تقييم الأصول والخصوم	التكلفة التاريخية والقيمة القابلة للتحصيل.	التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، القيمة الحالية والقيمة القابلة للتحصيل.
طرق الإهتلاك	توجد ثلاثة (3) طرق هي: 1- الإهتلاك الخطي الثابت. 2- الإهتلاك المتزايد. 3- الإهتلاك المتناقص.	توجد أربعة (4) طرق مسموحة هي: 1- الإهتلاك الخطي. 2- الإهتلاك المتزايد. 3- الإهتلاك المتناقص. 4- الإهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

من خلال الجدول السّابق نلاحظ تأثير تبني النظام المحاسبي المالي على الممارسات المحاسبية من خلال الاختلاف في مبادئ والقواعد المحاسبية وطرق تسجيل العمليات، وكذا محتوى المخرجات التي تتمثل أساسًا في القوائم المالية.

وعليه يمكن استنتاج النقاط التالية:[1]

- ✓ تسجيل تحسن في محتوى القوائم المالية (الميزانية وجدول حسابات النتائج) من خلال تأثير الإصلاح المحاسبي المالي على سياسة الإفصاح المحاسبي، وجودة البيانات المحاسبية المتحصّل عليها، وسهولة استخدمها من قبل المتعاملين كونها أصبحت متوافقة إلى حدّ ما، مع معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ تسجيل فعالية في طرق تقييم الأصول التي أصبحت أكثر موضوعية.

---

(1) عمر الفاروق زرقون، سفيان بلقاسم، (2014): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، الجزائر، (العدد الخامس)، ص 170، 171.

- ✓ المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي (SCF)يختلف عن المحتوى الإعلامي في المخطط المحاسبي الوطني (PCN)وذلك من خلال كلّ من طرق الإفصاح عن المعلومات وكذا قياسها، ويعود هذا الاختلاف إلى اختلاف الأسُس والمبادئ لكل نظام.
- ✓ المحتوى الإعلامي في النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل بكثير عن النظام المحاسبي السّابق، ممّا يزيد من وضوح هذه القوائم وكذا سهولة استخدامها من قبل أيّ مستخدم لهذه القوائم، وهذا ما يعزز الثقة بالمعلومات التي تحويها القوائم خاصّة أنّها مستنبطة من المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وفق المخطّط المحاسبي الوطني (PCN)، لا يفيد مستخدمي هذه القوائم وهذا راجع لبعض الغموض الموجود في المعلومات التي تحويها هذه القوائم، وعلى العكس من ذلك فإنّ النظام المحاسبي المالي (SCF) يوفر معلومات جديدة لم تكن متواجدة على مستوى قوائم المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ممّا يزيد من جودة هذه القوائم وكذا سهولة استخدامها من قبل المتعاملين مع المؤسّسة، وكلّ مستخدم لهذه القوائم، ممّا يعزز ثقتهم بالمعلومات التي تحويها القوائم وكذلك في المؤسّسة.

المطلب الثاني: مقاربة بين النّظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدّولية

تضمّن النّظام المحاسبي المالي SCF مجموعة من الإصلاحات المحاسبية، وبالرّغم من أنّه مُستمد من معايير المحاسبة الدولية إلا أنّ هناك فروق فعلية بين المرجعيتين، ومن خلال الجدول التالي سنحاول مقارنة أهمّ ما جاء في المرجعيتين:

الجدول رقم (2-9): مقارنة بين المرجعية المحاسبية الدّولية والنّظام المحاسبي المالي

	المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS	النظام المحاسبي المالي SCF
الإطار التشريعي والتنظيمي	• تصدر المعايير المحاسبية الدولية عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية. • تم إعادة هيكلة اللجنة سنة 2001 لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، ليتم إعادة تسطير أهدافها وتحسين أداءها من خلال إعداد معايير أكثر شمولية ومصداقية، وقد تم تغيير تسمية المعايير من المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى معايير الإبلاغ المالي الدّولية IFRS.	بالإضافة إلى القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي صدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة نصوص تنظيمية في شكل مراسيم تنفيذية، قرارات، أراء ونصوص أخرى: • **القانون رقم 07-11** المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 • **المرسوم التنفيذي08-156** المؤرخ في 28 ماي 2008 • **المرسوم التنفيذي 110/09** المؤرخ في 08 أفريل 2009 • **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008** المحدد

	• المعايير المحاسبية الدولية صدر منها إلى اليوم 41 معيارا تبقى سارية المفعول لحين سحبها أو تعديلها. • لغاية اليوم تعديل العديد من المعايير وتم سحب 13 معيار(IAS) وبقي 28 معيارًا مطبقًا، كما تم إصدار 17 معيار للإبلاغ المالي الدولية (IFRS).	لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. • **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008** المحدد لأسقف رقم الأعمال والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة. • **التعليمات:** لاسّيما التعليمة 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 الصادرة عن وزارة المالية. • **المذكرات المنهجية والآراء:** وتصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة.
الإطار المفاهيمي	• إطار مفاهيمي شامل، ومفصل لكل نطاق مع تقديم الشروح والتفسيرات اللاّزمة. • تمّ في سنة 2010 تغيير تسمية الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.	• إطار مفاهيمي موجز يقتصر على معالجة الأحداث الاقتصادية. • لم يتم أي تعديل على الإطار المفاهيمي منذ إصداره.
مستخدمي المعلومات المالية	حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمستثمرين الحالين والمحتملين الموردون الدائنون العملاء المقرضين الحكومة والجمهور.	لم يحدّدها النظام المحاسبي المالي.
مدونة الحسابات	لا يحتوي الإطار التصوري على مدونة حسابات إذ أن لكل دولة نظام محاسبي خاص بها.	مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي مستمدة من مدونة حسابات المخطط العام الفرنسي والسبب في ذلك أن الهيئة التي أعدت هذا النظام فرنسية.
عرض الكشوف المالية	خصص المجلس معيارين أساسين في عرض الكشوف المالية وهما: • **المعيار المحاسبي الدولي IAS 01:** تتمثل القوائم المالية حسب المعيار	تم تحديد أشكال مختلف القوائم المالية من خلال الفصل السابع" نماذج الكشوف المالية" من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 وتتمثل في: • **الميزانية.** • **حساب النتائج.**

	المحاسبي الدولي 01 في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الطرق المحاسبية والملاحظات التفسيرية. لم يحدد لها شكل معين ولكن يجب أن تحتوي على الحد الأدنى من العناصر الأساسية. • **المعيار المحاسبي الدولي IAS 07**: وضع معيار كامل خاص بقائمة التدفقات النقدية والهدف منه هو إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها.	• **جدول التدفقات المالية** • **جدول تغيير الأموال الخاصّة** • **ملحق الكشوف المالية.** **تعتبر القوائم المالية المستحدثة وفق النظام المحاسبي المالي متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية ماعدا بعض الفروق في المصطلحات والتسميات.**
قواعد القياس والتقييم للأصول الثابتة (الملموسة)	تم التطرق إليه من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 "العقارات، المعدات والمصانع" والذي تم تعديله ستة (06) مرات ابتداء من سنة 2008 إلى غاية سنة 2022. كما تضمن هذا المعيار طرق إهتلاك الأصول الثابتة الملموسة من خلال مفهوم والمتطلبات الخاصة وطرق الاهتلاك.	تطرق إليها النظام المحاسبي من خلال الفقرة 121 من القرار الصادر في 26 جويلية 2008، رغم أن متطلبات القياس المحاسبي الواردة في النظام المحاسبي المالي مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، **اكتفى النظام المحاسبي في أغلب الأحيان بأخذ إشارات دون شرح وتوضيح.** كما أن عدم مواكبته للتعديلات والتّحيينات الجديدة رغم تحيين المعيار الدولي IAS16 عدة مرات أضفى عليه نقص كبير. أمّا بخصوص طرق الإهتلاك، فقد ورد في النّظام المحاسبي المالي طريقة إهتلاك إضافية عن تلك الواردة في المعيار المحاسبي الدولي IAS16 وهي الطريقة التزايدية.

قواعد القياس والتقييم للأصول الغير ملموسة	خصّصت لها لجنة المعايير المحاسبية الدولية معيارا كاملا IAS 38 " الأصول المعنوية" حددت فيه كيفية قياسها حسب مختلف الطرق التي تكتسب بها المنشأة هذه الأصول، وكذا قياسها عند الاعتراف الأولي وعند إعادة تقييمها.	تطرق النظام المحاسبي المالي لقياس الأصول الغير ملموسة في سياق القواعد العامة لكل الأصول والقواعد الخاصة لقياس التثبيتات، حيث **أدرج قياس التثبيتات المعنوية مع قواعد قياس التثبيتات الملموسة رغم الاختلاف الكبير بينهما**.
طرق التقييم	تتمثل طرق التقييم حسب المعايير المحاسبية الدولية في: • التكلفة التاريخية • القيمة العادلة • القيمة القابلة للتحقق • القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية.	الطريقة الأساسية للتقييم حسب النظام المحاسبي المالي هي التكلفة التاريخية، وسمح هذا الأخير باستعمال طرق بديلة في عملية التقييم تتمثل في: • القيمة العادلة (القيمة السوقية) • القيمة المحققة • القيمة الحالية.
المخزونات	تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS2 إلى الممارسات العملية والمحاسبية في معالجة المخزون.	تطرق النظام المحاسبي المالي لموضوع المخزونات في الفقرة 123 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. **هناك تطابق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS2 سواء في طرق قياس تكلفة المخزون أو في طرق قياس المخزونات.**
الحسابات المدمجة	تم التطرق إليها من خلال المعيار المحاسبي IAS27 "الكشوف المالية الموحدة(2011)و الذي حلّ محلّ معيار القوائم المالية الموحدة والمنفصلة(2003) ابتداء من 01 جانفي 2013. بالإضافة معياري الإبلاغ المالي الدولية IFRS 10 "القوائم المالية المجمعة" IFRS 12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى.	حسب الفقرة 132 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 فقد اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المحاسبي IAS27، حيث نجد نفس تعريف السيطرة في النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية، إلا أنّ مفهوم السيطرة قد تغير في المعيار IFRS10 التي أصبحت تمثل القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر بدورها على الإيرادات. **والملاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يواكب التعديلات والتغييرات على مستوى المعايير**

		المحاسبية الدولية بخصوص هذه الحسابات.
العقود الطويلة الأجل	يهدف المعيار المحاسبي IAS11 "عقود الإنشاء" إلى تحديد معايير محاسبة الإيرادات والتكاليف فيما يتعلق بعقود الإنشاء حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15" الإيرادات من العقود مع العملاء' منذ 01 جانفي 2018.	أشار إليها النظام المحاسبي في الفقرة 133 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. **لم يتم تعديل النظام المحاسبي المالي ليتماشى مع ما جاء به المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15**
الضرائب المؤجلة	خصص لها معيارا كاملا والمتمثل في المعيار المحاسبي الدولي IAS12 'الضرائب على الدخل".	تعتبر الضرائب المؤجلة من أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، **كما أن هناك توافق بين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب المعيار الدولي12 والنظام المحاسبي المالي**.
عقود الإيجار التمويلي	المعيار المحاسبي الدولي IAS17 والذي تطرق إلى المعاملة المحاسبية للإيجارات في القوائم المالية لكل من المؤجر والمستأجر. حل محله المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS16 "الإيجارات" ابتداء من 01 جانفي 2018.	تم الإشارة إليها في الفقرة 135 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. تم الاعتماد على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. والملاحظ أنّ **هناك توافق بين المعالجات المحاسبية بين النظام المحاسبي والمعايير الدولية دون إغفال عدم تحيين النظام ليتماشى مع IFRS16**.
السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات والأخطاء	تم التطرق إليها من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS08 .	تطرق إليها النظام المحاسبي المالي في الفقرة 138**و هو متطابق بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS08**.
التغيرات في أسعار الصرف	تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS21 إلى كيفية ترجمة العمليات المالية التي تتم بالعملة الصعبة الأجنبية أو القوائم المالية	أشار النظام المحاسبي المالي في الفقرة 137 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 إلى تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على

	للعمليات الأجنبية.	أساس سعر الصرف المعمول به يوم إجراء المعاملة. **هو متطابق بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS21**
الأدوات المالية	تمّ التّطرق إلى الأدوات المالية من خلال: • المعيار المحاسبي الدولي IAS32 "الأدوات المالية" • المعيار المحاسبي الدولي IAS39 الأدوات المالية "العرض" والذي حلّ محله معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 "الأدوات المالية"	أعطى النظام نفس التعريفات للأدوات المالية كما هو في المرجع الدولي. **هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي IAS39 لكن لم يكن هناك أي تعديل في النظام المحاسبي ليتوافق مع المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS9المطبق ابتداء من 1 جانفي 2018.**
التعديلات والتحيينات	يتم في كل مرة تعديل، إلغاء معايير ثبت عدم مواكبتها لمتطلبات الساحة الدولية. يتم في كل مرة إصدار معايير دولية جديدة للإبلاغ المالي لتتماشى مع تغيرات البيئة المحاسبية.	النظام المحاسبي المالي أتى في شكل قانون ملزم التطبيق والمشرع الجزائري لم يأخذ بعين الاعتبار تعديلات المعايير المحاسبية الدولية. **جمود وعدم مسايرة المعايير المحاسبية الدولية**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على فقرات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير لإبلاغ المالي بالإضافة إلى:

- بن حركو غنية، (2017): النّظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدوية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 1، (العدد 04).
- عبد القادر قادري، (2021): إجراءات القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة دراسات اقتصادية، (العدد 07).
- بوشاكر جلول، عجيلة محمد، (2021): القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعايير ولإبلاغ المالي الدولية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد7، (العدد 01).

وبالعودة إلى النّصوص التّشريعية والتّنظيمية للنظام المحاسبي المالي يمكن ملاحظة خلوها من أيّ معيار يحدد قواعد تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة ماعدا التعليمة رقم 02، على عكس المعايير المحاسبية الدولية أدرجت معيارًا كاملاً يضبط عمليات الانتقال من مرجعية محاسبية إلى مرجعية أخرى جديدة [1]، والذي سُمي بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم IFRS 1 "**تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة**".

[1] مرحوم محمد الحبيب، (2017): أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، ص 65.

المطلب الثالث: معوقات وعراقيل تطبيق النظام المحاسبي

استنادًا للإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي يمكن ملاحظة أنّ إصدار هذا الأخير جاء بشكل متقطع وفي قوانين ونصوص مبعثرة، إضافةً إلى انعدام أي شكل من أشكال تجميع وترتيب العناصر، كما لم يصدر منذ 2010 أي إضافات أو تحيينات ما عَدا بعض التّوضيحات والتفسيرات الصّادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

لقد كانت مرحلة استقرار المرجعية المحاسبية في البدء ضرورية للسّماح للمهنيين والممارسين لإتقان النظام الجديد ودمجه في البيئة الاقتصادية، ففي الواقع كان من شأن التحديث الدائم أو إدخال تغيرات جديدة خلال هذه المرحلة أن يزيد من تعقيد تطبيقه ويثير سوء الفهم، إلا أنّ فترة الثبات استمرت طويلاً ولا يكمن تبريرها، وخاصّة أنّ خلفية هذا النظام هي المعايير المحاسبية الدولية التي تتميز بالتحديث المستمر، خاصّة مع ظهور بعض أوجه القصور الواضحة التي يجب تصحيحها [1].

من جهة أخرى ارتبط النظام المحاسبي المالي في بعض جوانبه بالمرجعية الفرنكوفونية، فيما يتعلق بالجانب الشّكلي والإجرائي له، حيث يتضمن مدونة حسابات، وهي من مميزات المرجعية الفرنسية وغير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية، كما تمّ ربطه بإطار قانوني والذي يعتبر من خصائص المرجعية الفرنكوفونية[2].وقد كان المجلس الوطني للمحاسبة اختار التوجه نحو المرجعية الأنجلوسكسونية فيما يخص مضمون النظام من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، والاعتماد على مداخل التقييم المحاسبي الحديث المعتمدة في المرجعية الدولية مثل: القيمة العادلة في تقييم الأصول، ومقاييس الانخفاض في القيمة بعد الإهتلاك ... إلخ ، إضافة إلى تحديد النظام المحاسبي المالي لنطاق تطبيقه وللمفاهيم المحاسبية وطرق تقييم وإعداد القوائم المالية ومحتوياتها تحت ما يُسمى بالإطار التصوري المشتق من الإطار المفاهيمي الدولي، وعليه يمكن القول ممّا سبق أنّ النّظام المحاسبي المالي فاقد لمرجعية واضحة المعالم وأصبح ذو مرجعية مختلطة بين مدرستين فكريتين للمحاسبة وهم المدرسة الفرنكوفونية والمدرسة الأنجلو سكسونية[3].

ولا مناص من القول أنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي يتطلب توفر بيئة اقتصادية وقانونية ملائمة تستجيب للقواعد الأساسية التي يبنى عليها هذا النظام هي حاليا غير متوفرة تماما في الجزائر، هذا الأمر يستوجب تغير جملة من الأنظمة سواء في مجال التشريع الجبائي وقانون العمل والقوانين المنظمة للعمل التّجاري وكلّ المحفزات الاستثمارية حتى يتمكن هذا النظام أن ينتج معلومات مالية تتسم بالصّدق والشفافية[4].فبالرّغم من الجوانب الإيجابية العديدة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي في قواعده ومبادئه المستمدة من المرجعية الدولية، إلا أنّ بعض المعوقات والعراقيل الميدانية التي طفت على السطح بعد دخوله حيز التطبيق، والتي يمكن ان نلخصها في الجدول الآتي:

[1] خديجة عطية وآخرون، (2021): الخيارات المحاسبية لتحيين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة المالية والأسواق، المجلد 08 ، (العدد 02)، ص 249.

[2] منادى المعتز بالله، بشير ياسين، مرجع سابق، ص 18.

[3] محمد فراس، بالرقي تيجاني، (2020): تقييم النظام المحاسبي المالي، في ظل المرجعية الدولية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد01، (العدد 04) ص627.

[4] الوردي خدومة، (2020): تقييم النظام المحاسبي المالي في الجزائر خلال عقد الزمن 2010-2019، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 10، (العدد 02)، ص 196.

الجدول رقم (10-2): معوقات التطبيق العملي للنظام المحاسبي المالي

من الناحية الشكلية (النظرية)	من حيث الواقع العملي (الميداني)
سمح النظام المحاسبي المالي بإعداد تقارير مالية تتقارب مع الممارسات الدولية.	محتوى التّقارير المالية لا يعكس في الغالب حقيقة الأحداث الاقتصادية (مبدأ الصورة الصّادقة غير مطبق في كثير من الأحيان)، كما أنّ معظم الملاحق (القائمة رقم 5) في المؤسّسات العمومية والخاصّة تحمل عبارة لا شيء فهي خالية من أي معلومات تذكر.
الإعلان أكثر وضوحًا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية	رغم وضوح المبادئ فإن ذلك لم يقللّ من أخطار التلاعب الإرادي واللاإرادي.
جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة أهمها: الإطار التصوري والذي يعتبر بمثابة المرجع العلمي العملي.	رغم ظهور هذه المفاهيم إلا أنها لم تغير بالشكل المرجو من ثقافة وسلوك المهنيين والممارسين (ثقافة المخطط القديم لازالت سائدة بمدونة نظام جديد)
تنظيم الملتقيات والندوات من طرف الجامعات والهيئات المهنة.	حضور محتشم في أغلبية الأحيان قياسا بعدد الباحثين والمهتمين.
نظريًا القانون المحاسبي مستقل تمأما عن القانون الجبائي.	رغم وجود هذه الاستقلالية إلا أنّ الاعتبار الجبائي يبقى حاضرًا وذو أولوية، خاصة أنّ الإدارة الجبائية هي المستخدم الأكبر للقوائم المالية.
مواكبة المجلس الوطني للمحاسبة للمشاكل المحاسبية العالقة من خلال إصداره لمجموعة من المذكرات المنهجية والآراء.	عدم الثبات والتّغير المستمر للقوانين أثرت بشكل كبير على توفير مناخ أعمال مستقر، ففي كلّ مرة قانون يلغى قانون سابق.
يطبق النظام المحاسبي المالي على مجال واسع فهو يمس كل المؤسّسات الخاضعة للقانون التجاري مهما كان شكلها وكذلك التعاونيات وبعض الهيئات العمومية.	رغم اتّساع مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإنّ الواقع الآخر هو وجود سوق موازي غير رسمي يمثل جزء معتبر من الاقتصاد الوطني، للتهرب من الضّرائب ورقابة الدولة.
المؤسّسات الاقتصادية ذات الأهمية معظمها عمومية المساهم الوحيد هو الدولة، باقي المؤسّسات الخاصة أغلبها عائلية: هذه التركيبة ساعدت على إخفاء الممارسات الخاطئة في تطبيق النظام المحاسبي المالي وترقيعها عند الضرورة.	إنّ الإخفاء الإرادي واللاإرادي في ممارسات تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل المخرجات المحاسبية غير واقعية وتتضخم من سنة لأخرى هذا من جهة، ومن جهة أخرى دخول مساهمين جدد أو مستثمرين أو انسحابهم، كشف في الكثير من الحالات المستور.

اعتماد النظام المحاسبي المالي على القيمة العادلة في تقييم بعض الأصول أي مراعاة سعر السوق، وبالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض اصول المؤسّسة كل سنة.	صحيح أن تقييم بعض الأصول تم في بعض المؤسّسات، إلا أنّ أغلب المؤسّسات تتفادى عمليات التقييم تجنبا للضرائب المفروضة على فوائض القيمة.
سهل النظام المحاسبي المالي الانتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية.	يمكن القيام بتحليل مالي (عمودي وأفقي) لكنه شكلي وليس موضوعي لسبب رئيسي هو تأثر مبدأ الصّورة الصّادقة).
تبنى النظام المالي لبدائل مختلفة للقياس والتقييم؛ المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في المفاضلة بين تلك البدائل المختلفة، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية أخرج الحاسب (معد القوائم المالية) من عمله الروتيني إلى عالم الإبداع المحاسبي.	تبنى النظام المالي لبدائل مختلفة للقياس والتقييم؛ المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في المفاضلة بين تلك البدائل المختلفة، والاختيار بين السياسات والطرق المحاسبية منح للمحاسب قدرة كبيرة على التأثير على المخرجات المحاسبية على نحو معين، كل ذلك أدى إلى التّشكيك في مصداقية القوائم المالية.
فرض تطبيق النظام المحاسبي المالي المحاسبة التّحليلية بعد ما كانت في السّابق اختيارية.	بالرغم من سنّ قوانين تلزم المؤسّسات بتطبيق المحاسبة التّحليلية، إلا أو واقع الحال لم يتغير.
قراءة واحدة ومفهومة للقوائم المالية من المستعملين الدّاخلين والخارجين للمعلومات المحاسبية.	مستخدمو المعلومات خاصّة الخارجين، بحوزتهم تقارير وقوائم تفتقر في الغالب لقواعد التقييم المحاسبي والافصاح وهذا يعود أساسًا إلى غياب المؤشرات، وبالتالي لم تصل المؤسّسات الجزائرية إلى المبتغى من تطبيق النظام.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على جرد نور الدين، (2019): تطوير بيئة المحاسبة لتحقيق نجاح النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، ص 133.

المطلب الرابع: جهود الجزائر لتحيين النظام المحاسبي المالي.

تمّ الانطلاق الرسمي في أعمال تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي في الندوة المنعقدة في 21 جانفي 2019 في نزل الأوراسي، بمشاركة إطارات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، مهني المحاسبة، هيئات الرقابة (مجلس المحاسبة، المفتشية العامة للمالية)، الأساتذة الجامعيين، المؤسّسات الاقتصادية الوطنية ذات الطّابع الصّناعي والتّجاري، البنوك والمؤسّسات المالية [1].

تمّ افتتاح الندوة من طرف وزير المالية ثم تلاه عرض تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، ومنهجية العمل مقدمة من طرف السّيد نور الدين ياحي رئيس فرقة العمل، ثم عرض تقييم أحكام النظام المحاسبي المالي وواقع الحال: تجربة مجمع سوناطراك ثم تلاه عرض آخر لتقييم أحكام النظام المحاسبي المالي من خلال تجربة شركة الخطوط الجوية

---

[1] Kamel AIDER, (2019) : Evaluation et révision du système comptable financier, revue EL MOUHASSIB Algérie, pp 9-10.

الجزائرية، بعده قدم السّيد رئيس اللّجنة عرض تطور التقييس المحاسبي والتطرق لأعمال لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة، كما قام عضو من فريق العمل بتقديم عرض حول تطور المعايير المحاسبية الدولية وواقع حال النظام المحاسبي المالي، وبعد عدّة تدخلات من المشاهين تم اختتام الندوة من طرف المدير العام للمحاسبة بوزارة المالية والأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة[1].

تتلخص خريطة الطريق لمجموعة العمل التي تم تعيينها من طرفًا وزير المالية والمكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي في ثلاثة مراحل:[2]

1-المرحلة الأولى:

- تشخيص وتقييم وضعية النظام المحاسبي المالي، ومدى التزام المؤسّسات بتطبيقه.
- تحديد الصّعوبات والعراقيل التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي، في مختلف القطاعات والنّشاطات خلال المرحلة الأولى-التّحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي-بما فيها تلك التي تم رفعها للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- تحديد مختلف المعايير الدولية التي لم تدرج في النظام المحاسبي المالي، أو تلك التي تضمنها النظام ولكن تحتاج إلى تفسيرات وشروحات.
- الأخذ بعين الاعتبار الاقتراحات التي تم إصدارها من طرف لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي، للأشخاص الطبيعيين-مهنيين-والأشخاص المعنويين والهيئات والمؤسّسات، من خلال تنظيم أيام دراسية، حتى تكون المراجعة مبنية على أسُس سليمة، بما يسمح بإصدار معلومات مالية ذات جودة وملائمة، تستعمل في المجالات الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

2-المرحلة الثانية: يتم من خلال هذه المرحلة:

- إحصاء المعايير الدولية الجديدة، المعدلة أو الملغاة مقارنة مع تلك التي تبناها النظام المحاسبي المالي.
- تحديد المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تم تغييرها أو الغاؤها، وذلك من أجل تحيين النظام المحاسبي المالي، ومطابقتها مع المعايير الجديدة.
- إحصاء المعايير الدولية التي تم إعداد النظام المحاسبي المالي وفقها، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي تم إعداده وفق المعايير التي كانت سائدة خلال سنة 2004.
- تبني هذه المعايير الجديدة وفق الواقع الجزائري شريطة بألّا تتعارض مع المصلحة الوطنية، وأن لا تأثر على التنمية الاقتصادية والقرارات الاقتصادية.

---

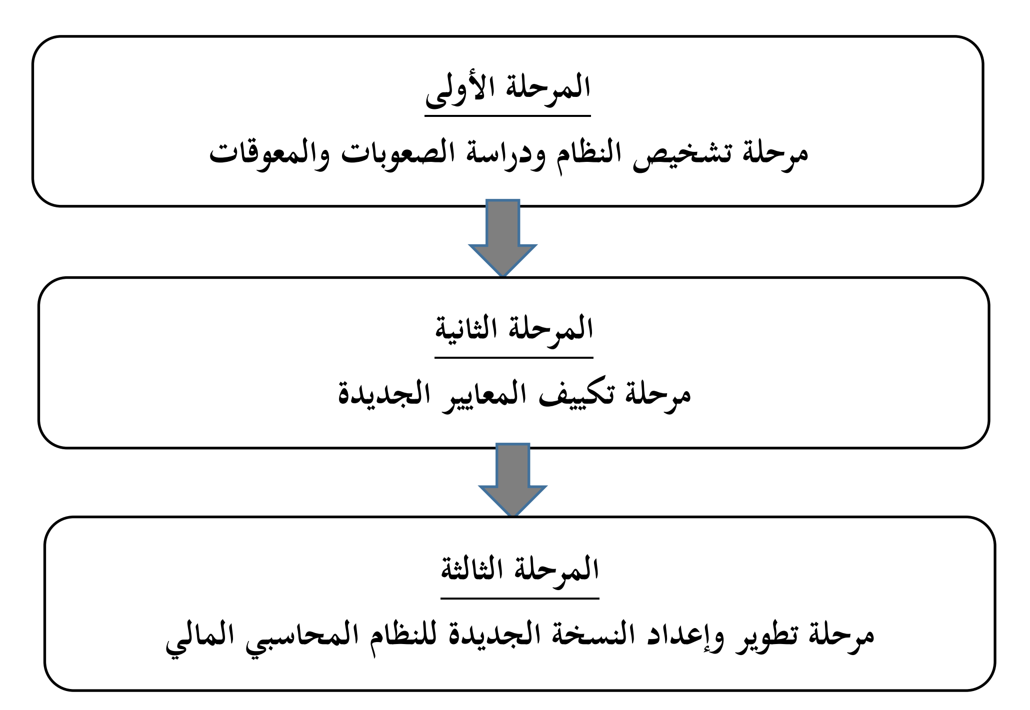
[1] جمال الدين سليني وآخرون، (2019): تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، (العدد 2)، 21-43، ص ص 36-37.

[2] Toufik RADJAH, (2019) : l'évaluation et la révision du système comptable financier .revue EL MOUHASSIB N 04, Algerie, pp 13-14.

3. المرحلة الثالثة:

- تحيين النّصوص التشريعية من قوانين ونصوص.
- عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لتقييمه وإبداء الرأي.
- إصدار المشروع النهائي للنظام المحاسبي المالي الجديد.

الشكل رقم (3–2): مخطط خريطة الطريق لمجموعة العمل المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة الفصل الثاني:

باشرت الجزائر بداية الألفية الثالثة عملية إصلاح منظومتها المحاسبية والمالية، التي انبثق عنها استحداث النظام المحاسبي المالي المطبق ابتداءً من سنة 2010، والذي جاء ليعوض المخطّط المحاسبي الوطني الذي عرف قصورا كبيرًا خاصّة في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السّوق، ممّا دفع الجزائر إلى العمل والسّعي على تحقيق التوافق مع مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية.

شكل استحداث النظام المحاسبي المالي ثورة حقيقية في الثقافة المحاسبية كون هذا النظام يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)، وقد تضمن قواعد ومفاهيم جديدة في القياس والتقييم المحاسبي وتوفير المعلومات المالية والمحاسبية بدرجة كافية من المصداقية والملائمة مما يسمح بإعطاء دفع جديد للمؤسّسات ويمكن مستخدمي القوائم المالية من اتّخاذ القرارات الصّائبة.

وبالرّغم من العراقيل والمعوقات التي واجهت ولازالت تواجه عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، استطاعت الجزائر تحقيق قفزة نوعية، خاصّة فيما يتعلق بتحسين نوعية المعلومات المالية والمحاسبية مقارنة بما كانت عليه قبل تطبيقه، ممّا جعلها أكثر جودة وأكثر موثوقية وقابلة للمقارنة.

ساهمت الإصلاحات المحاسبية في ترقية وتعزيز الإفصاح المحاسبي من خلال توفير قوائم مالية تلبي احتياجات مستخدميها، إلا أنّ جمود النظام المحاسبي بعد عدة سنوات من إصداره جعله لا يواكب المستجدات الأخيرة للمعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثالث:

الرقابة الجبائية في الجزائر

مقدمة الفصل الثّالث.

تشكّل الجباية في العصر الحديث أهمّ مصادر الإيرادات لأغلب دول العالم، تخصص لتغطية النفقات المتزايدة والوفاء بمقتضيات السّياسة المالية في المجالات الاجتماعية والاقتصادية، ولحماية هذه المصادر من الضّياع وجب أن تقوم الإدارة الجبائية بتوظيف جميع الوسائل والإمكانيات المتاحة للتفعيل الأمثل للرقابة عليها، ولهذا تعد الرقابة الجبائية أحد الأدوات الرّئيسية التي تساهم في ضمان تحقيق الانضباط الجبائي والتقليل من التّهرب الضريبي في أيّ نظام اقتصادي.

بما أنّ النّظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي أي أنّه يمنح الحرية الكاملة للمكلفين للتّصريح بمداخيلهم وأرقام أعمالهم، قد يلجا هؤلاء المكلفين بالضّريبة إلى التّحايل بطرق مختلفة مشروعة وغير مشروعة من أجل الافلات من واجب الدفع، كان من المنطق أن تكون هناك رقابة بعدية على تصريحات المكلفين والتأكد من صحتها من طرف الإدارة الجبائية، هذه الأخيرة خول لها المشرع العديد من الصّلاحيات للتّحري والبحث.

كان لإصدار النّظام المحاسبي المالي خطوة مهمّة في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي تهدف إلى متابعة متطلبات اقتصاد السّوق، حيث تستجيب المحاسبة لاحتياجات مختلف الجهات المستفيدة من نتائجها، من خلال توافق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، وكذا تحقيق جودة في الإفصاح المحاسبي، من خلال تقديم المعلومات المحاسبية تتميز بشفافية ووضوح ودقّة لكلّ المهتمين والمستخدمين لهذه المعلومات، على غرار الإدارة الجبائية، بما يدعم موقفها في الصّراع ضد التّهرب الضّريبي من خلال تفعيل عملية الرقابة الجبائية. وفي هذا الاطار وبالنّظر لطبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية في الجزائر ونظيرتها الجبائية، وعلى اعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي بمثابة مدخلات بالنّسبة للنظام الجبائي، الأمر الذي يتطلّب تمكن المحققين الجبائيين من فهم محتوى المحاسبة المعدة، وفق النظام المحاسبي المالي حتى يتسنّى لهم تأدية مهامهم بما ينعكس إيجابًا على الموارد المالية للدّولة.

يهدف هذا الفصل إلى دراسة الرقابة الجبائية في الجزائر وتحليل دورها في ضمان التزام المكلفين بالالتزامات الضّريبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. سننظر في مكونات النظام الضريبي الجزائري، وسنتعرف على أشكال التّهرب والغش الضريبي التي قد تواجهها الادارة الجبائية، سيتم تسليط الضّوء على عملية التحقيق في المحاسبة الذي يعتبر أهم شكل من أشكال الرقابة الجبائية، وفي ختام هذا الفصل، سنقوم بتقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تعزيز فعالية الرقابة الجبائية ومدى تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة للجهات الضريبية.

المبحث الأول: الضريبة والنّظام الضّريبي الجزائري.

تحظى الدراسات الخاصّة بالضّرائب باهتمام متزايد من الباحثين، المهنيين المنظمات والهيئات الدولية، إذ تعتمد أغلب الدّول في العصر الحديث على الضرائب لتغطية أوجه الإنفاق المتزايدة، وقد تطورت الضّرائب مع مرور الزّمن حتى وصلت لما هي عليه اليوم.

وفي ظلّ المستجدات والتطورات العالمية التي شهدتها الاقتصاديات العالمية ظهرت بعض الظواهر لم تعهدها الأنظمة المالية مثل الغش والتّهرب الضّريبي، ناهيك عن بعض التحديات التي أصبحت تواجه الدّول المتقدمة والدّول النامية على حد سواء.

هذا المبحث يقدّم مدخل للجباية والضرائب بشكل عام والنظام الضّريبي الجزائري بشكل خاص، ويتم استعراض طرق وأشكال التّهرب والغش الضريبي، مع تسليط الضوء على مضمون الإصلاحات الجبائية التي انتهجتها الجزائر منذ سنة 1992 عبر مراحل متعددة تماشيًا مع إصلاحات المالية العامّة التي تسلكها الدولة من أجل مواكبة التطور والتنمية الاقتصادية، والتطرق إلى واقع عصرنة ورقمنة الإدارة الجبائية في الجزائر.

المطلب الأول: مدخل إلى الضّرائب.

يخطئ الكثير من النّاس في التفريق بين مفهومي الجباية (Fiscalité)، والضريبة (Impôt)، وحتى الأكاديميين والمهنيين في كتاباتهم وتصريحاتهم، في الحقيقة مفهوم مصطلح الجباية أوسع وأشمل من مفهوم الضريبة.

1- مفهوم الجباية: أصل كلمة الجباية(FISC) مأخوذة من كلمة (FISCUS) وهي كلمة لاتينية تعني (سلّة) وهي السّلة التي يستخدمها جامعي الضرائب في روما ليضعوا فيها الأموال التي قاموا بتحصيلها، لتتوسع الكلمة بذلك لتشمل الإدارة المكلفة بتحصيل الضرائب[1]، وتشمل الجباية كلّ ما يتم تحصيله لفائدة الدولة من ضرائب ورسوم جبائية شبه جبائية، إتاوات، غرامات جبائية وغيرها.

تعتمد معظم الدول الحديثة على الجباية لتغطية نفقاتها العامّة، وقد أدّى تزايد تدخل الدولة في الشّؤون العامّة إلى التّوسع في وظيفة الجباية، ولا يرجع ذلك فقط لكونها من أبرز مصادر الإيرادات العامة، بل للدور الكبير الذي تؤديه في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة.

2 -تعريف الضريبة:

تعرّضت العديد من المؤلفات والكتب لمفهوم الضريبة، لكن لا يوجد تعريف تشريعي للضّريبة ومن أهم التعريفات المتداولة:

(1) سمية تومي، مرجع سابق، ص 3

" **الضّريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب مقدرتهم التساهمية، والتي تقوم السلطة (الدولة) بتحصيلها بشكل نهائي ودون مقابل محدد، بغرض تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية ".**[1]

تمثل الضّريبة فريضة مالية تجنيها الدّولة جبرًا من الأشخاص، سواء كانوا أشخاص طبيعيين (أفراد) أم أشخاص معنويين (مؤسّسات) من دون مقابل مباشر لمصلحة العامّة، وعرفت بأنّها **فريضة مالية إلزامية تفرضها الدّولة على وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر، لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة وتحقيق الأهداف التي تسعى إليها.**[2]

تعتبر الضّريبة وسيلة لتوزيع الأعباء العامّة بين أفراد المجتمع، على أن يكون هذا التوزيع قانونيًا ومراعيًا مقدرتهم التكليفية ويقصد بالمقدرة التكليفية مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخلهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة[3]، ولم يستبعد المفهوم المعاصر للضريبة المبدأين التقليدين للضريبة، المتمثلين في وفرة الحصيلة والعدالة الضريبة، غير أنّه أضاف إليهما المبدأ جديد وهو التدخل في الحياة الاقتصادية والسّياسية والاجتماعية[4].

انطلاقًا من كل ما ذكر سابقًا يمكن تعريف الضّريبة على أنّها " **اقتطاع مالي إجباري تفرضه الدّولة على كلّ الأشخاص (الطبيعيين والمعنويين) حسب مقدرتهم التكليفية بدون مقابل، بغرض تحقيق المنافع العامّة.**

3–خصائص الضريبة: من خلال التعاريف السّابقة يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة للضريبة ما يلي:[5]

1) **الضريبة عبارة عن فريضة مالية،** أي مبلغ من المال تستأديه الدولة من المكلفين بدفع الضرائب، وهذا ما يميز الضّريبة عن غيرها من الالتزامات المفروضة على الأفراد.
2) **الضريبة تستأدى من المكلفين جبرًا،** وهذا ما يميزها عن التبرعات والمبالغ التي تؤدى للدولة بصفة اختيارية، ويترتب على هذه الخاصّية ما للسّلطة الجبائية من حق التنفيذ الجبري على أموال المكلف.
3) **الضّريبة تجبى بصفة نهائية،** وهذا يعني أن دافعي الضّرائب ليس لهم الحق في استرداد المبالغ المدفوعة للخزينة أو في المطالبة بفوائد عنها، وهذا هو ما يميز الضريبية عن القرض.
4) **الضّريبة لا تدفع نظير مقابل معين،** أي لا تدفع باعتبارها ثمنًا لخدمات معينة تؤديها الدولة لدافعي الضريبة، ولهذا لا يدخل في تحديد المبلغ المفروض كضريبة ما يعود على المكلف من أداء المرافق العامة.
5) **الضريبة تستأدى بموجب قواعد قانونية مقررة،** ومعنى ذلك أنّها تؤدّى طبقًا لتشريع قانوني تصدره السّلطة التشريعية في الدولة ويكون محددًا ومعروفا، يتبين منه حقوق وواجبات كلّ من المكلف والإدارة الجبائية.

---

(1) Pierre Beltrame, (2014) :la fiscalité en France, hachette livre, 20e édition, p 9-p 10.

(2) سعود جايد مشكور وآخرون، (2014): المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، مطبعة دار الضياء، العراق، ص 20.

(3) لطفي شعباني، (2017): جباية المؤسسة، دون طبعة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، ص 15.

(4) محمد حلاق، عبد الهادي الحردان، (2011): دراسات في التشريع الضريبي، دون طبعة، منشورات جامعة دمشق، ص 34.

(5) مختار عي أبو زريدة، (1991): محاسبة الضريبة وفقا لتشريع الضريبي الليبي، دون طبعة، دار الجنوب للنشر، ليبيا، ص 17.

6) **الضريبة تفرض أساسًا لغرض تغطية النفقات العامّة،** وهذا الغرض يميزها عن الغرامات التي تفرض على الأفراد بسبب مخالفتهم للقوانين واللّوائح المعمول بها في الدولة، فبينما هدف الضريبة الأساسي هو تمويل الخزانة العامّة، فإن هدف الغرامة هو العقاب والردع لمخالفي القانون وإن كانت حصيلة الغرامات تثري الخزينة.

4-التمييز بين الضرائب والفرائض المالية الأخرى:

تختلف الضرائب عن غيرها من الفروض المالية الأخرى، ويمكن تمييز ذلك على النّحو التالي:

الضريبة والرسم: تتشابه الضّريبة والرّسم في الكثير من الخصائص، يمكن التمييز بينهما في أنّ الضريبة تفرض على أساس المقدرة وبدون مقابل، بينما الرسم يفرض بصفة إجبارية مقابل منفعة تعود على مسدّده.

الضريبة وأشباه الضرائب: تعد أشباه الضرائب فرائض مالية تحصلها بعض الهيئات العمومية لتمويل خدمات عامّة محدّدة، أو لدعم جهات معينة، ولا تُفرض على جميع الأفراد بل يلتزم بها المستفيدون من خدمات تلك الجهات. وتشترك أشباه الضرائب مع الضرائب في الإلزامية، لكنّها تختلف في أنّ الضّرائب تفرض على جميع المكلفين بغض النظر عن الانتفاع، بينما تفرض أشباه الضرائب على فئة محدّدة من الأفراد وتخصّص لتمويل خدمة أو جهة معينة[1]؛ ومن أمثلة أشباه الضّرائب في الجزائر اشتراكات الضّمان الاجتماعي (CNAS)* واشتراكات العطل المدفوعة الأجر والبطالة الناتجة عن سوء الأحوال الجوية (CACOBATPH)**...... إلخ .

5-القواعد الأساسية لضريبة: بغرض عدم حصول تعارض في المصالح بين مصالح الضرائب والمكلفين بالضريبة كان لابدّ من قواعد أساسية عامّة يجب اعتمادها عند فرض الضرائب، وكان المفكر آدم سميث (Adam Smith) أول من تطرق لتلك القواعد كتابه " **ثورة الأمم**" وتتمثل هذه القواعد في:

5- 1- قاعدة العدالة والمساواة : يقصد بهذه القاعدة أن يساهم مواطني كلّ الدولة في نفقات الحكومة، كل بحسب مقدرته التكليفية، ولا يوجد مبرر لعدم اخضاع فئة دون أخرى للضرائب[2]، ويقصد بالعدالة توزيع العبء المالي للضريبة على كل الأفراد المجتمع، وقد ذكر آدم سميث في كتابه ثورة الأمم أنّه يجب على كل أفراد المجتمع والمواطنين أن يساهموا في تغطية النفقات العمومية وفقًا لمقدرتهم التكليفية دون تناسي دور الضريبة في تحقيق المساواة بين الناس في القدرة على أدائها، وتطور مفهوم العدالة والمساواة مع تطور المجتمعات مع توسع الأهداف من الضريبة، وأصبح يؤخذ كاستثناء بعض المكلفين في سبيل اعتبارات يراها المشرع ضرورية لتحقيق التوازنات الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

---

[1] رمضان صديق، (2016): الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دون طبعة، دون دار النشر، مصر، ص 208، 209.

*Caisse nationale d'assurance sociale.

**Caisse nationale des conges payes et du chômage-intempéries des secteurs bâtiment, des travaux publics de l'hydraulique.

[2] بوعون نصيرة، (2010): الضرائب الوطنية والدولية، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، ص 16.

5 –2 –قاعدة اليقين: يقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، والغرض من ذلك أن يكون المكلف على علم يقيني بمدى التزامه بصورة كافية، ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدمًا موقفه الضّريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة، بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة الجبائية(1).

5–3–قاعدة الملائمة: ويقصد بها أن تجبى الضريبة في أكثر الأوقات الملائمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تيسيرا(2) كأن تجبى ضريبة الأجور والرواتب من العمال الموظفين في أوقات استلام أجورهم، وتجبى ضرائب الأرباح والمداخيل بعد نهاية السنة المالية أي بعد تحقيق الأرباح.

5– 4– قاعدة الاقتصاد في النفقات: ويقصد بها أن تجبى الضّرائب بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة مبالغ كبيرة، خاصة في الإجراءات المعقدة، مما قد يكلف الدولة نفقات تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها(3).

6 –أهداف الضريبة: تطورت أهداف الضريبة مع تطور دور الدولة، وزيادة نشاطاتها، وأصبحت الضريبة أداة رئيسية فعالة في يد الدولة لتحقيق أهدافها السّياسية والاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى غرضها الأساسي وهو الغرض المالي، ومن أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث بصورة عامة:(4)

6 –1 –الأهداف السّياسية: يمكن أن تكون مرتبطة بالسّياسة الداخلية أو الخارجية. على الصعيد الداخلي، تعتبر الضرائب أداة في أيدي القوى الاجتماعية التي تملك السّلطة السّياسية للتعامل مع الفئات الاجتماعية الأخرى، بينما على الصعيد الخارجي، تعتبر الضرائب والرسوم الجمركية أدوات في إطار السياسة الخارجية، سواء من خلال تطبيقها أو الإعفاء منها على السّلع المستوردة.

6 –2 –الأهداف الاقتصادية: تتمثل في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش لزيادة النفقات، وزيادتها في فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية، كما قد تستخدم لتشجيع أنشطة اقتصادية معينة من خلال تقديم إعفاءات ومزايا لهذه الأنشطة.

6 –3 –الأهداف الاجتماعية: تستخدم الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الضعيفة، مثل إعفاء ذوو الدخول الضعيفة من أعباء الضريبة على الأجور، أو إعفاء الهيئات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية من الضرائب وكدلك فرض ضرائب منخفضة على المواد الواسعة للاستهلاك وفرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع الكمالية أو تلك التي ينتج عنها أضرار صحية مثل التبغ والمشروبات الكحولية.

(1) سوزي عدلي ناشد، (2000): الوجيز المالية العامة، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص 129.
(2) خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، (2005): أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر، عمان الأردن، ص 159.
(3) سوزي عدلي ناشد، (2009): أساسيات المالية، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ص 130.
(4) المرجع السابق نفسه، ص 132.

7-التنظيم الفني للضريبة:

يتمثل التنظيم الفني للضريبة في الطرق والمناهج التي تفرضها الدولة من أجل تحديد وتحصيل الضريبة عبر عدّة مراحل بداية بتحديد الوعاء، ثم كيفية حساب الضريبة والانتهاء بعملية التحصيل الضّريبي.

7-1 **تحديد الوعاء الضريبي**: يقصد بالوعاء الضريبي المادة التي تفرض عليها الضريبة (دخل، رقم الأعمال، كتلة الأجور...) ويتم تقدير الوعاء الضريبي بأحد الأساليب الآتية: طريقة التقدير الجزافي، طريقة التقدير المباشر طريقة التقدير الإداري.

أ- طريقة التقدير الجزافي: وفقًا لطريقة التقدير الجزافي، تقوم إدارة الضرائب بتقدير المادة الخاضعة للضريبة بناءً على قرائن قانونية يحددها المشرع الضريبي مرتبطة مباشرة بالوعاء الضريبي، كاعتماد القيمة الإيجارية للمحل كأساس لتحديد الدخل التجاري، وقد يتم هذا التقدير بالاتفاق بين المكلّف والإدارة الضريبية. ويتميز هذا التقدير بالبساطة والسّهولة، كما أنه لا يتدخل في شؤون المكلّف الداخلية، غير أنه قائم على أساس تقريبي ولا يعكس المقدرة الحقيقية للمكلّف[1].

ب- طريقة التقدير المباشر: يقوم المكلف على أساس هذه الطريقة بالتصريح بمداخيل والذي يشكل الوعاء الضريبي في أجال محددة من جهة أخرى تعمل الإدارة الجبائية على التأكد من صحة التصريحات المقدمة، وذلك باستغلال حق الرقابة من خلال الاطّلاع على الدفاتر والمستندات التّجارية للمكلف.

تعتبر طريقة تقدير المكلف والتصريح بوعاء الضريبة السبيل الأمثل للتقدير كونه يقترب من العدالة والحقيقة حيث أنّ المكلف هو أدرى النّاس عن ثروته وعن ظروفه الشّخصية، بالإضافة إلى إمكانية إدارة الضرائب تعديل مضمون التصريح حسب الواقع، لذلك شهد هذا الأسلوب انتشارًا واسعًا في التشريعات الضريبية المعاصرة ويتوقف نجاح هذا الأسلوب على انتشار الوعي الضريبي وفعالية الإدارة الضريبية وخبرة موظفيها ونزاهتهم، ومدى حرصهم على مراقبة تصريحات المكلفين للوصول إلى تقدير وعاء الضريبة تقديرًا صحيحًا[2].

ت- طريقة التقدير الإداري: (بواسطة الإدارة الجبائية): يخول القانون لإدارة الضّرائب حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة، ولذا تسمى هذه الطريقة بالتفتيش أو التقدير الإداري ويكون للإدارة حرية واسعة في اللّجوء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد سليم لوعاء الضريبة، في حين أعطى القانون المكلف بالضريبة حق الطعن في صحة التقدير وفقًا لقواعد محددة[3].

7-2 -حساب الضريبة: بعد أن يتم تحديد وعاء الضريبة لابد من حساب قيمة الضريبة الواجبة على المكلف أي تحديد مقدار الضريبة المستحقة من قبل المكلف بالضريبة، ويتم حسابها إمّا باستخدام المعدل النسبي أو المعدل المتصاعد.

---

[1] ناصر مراد، (2016): فعالية النظام الضريبي والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 110.

[2] ناصر مراد، مرجع سابق، ص 111.

[3] محرزي محمد عباس، (2008): اقتصاديات المالية العامة، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 255.

أ- **المعدل النّسبي**: هي أن تفرض الضريبة بنسبة ثابتة ومحدّدة، لا تتغير هده النّسبة مهما تغير الوعاء الضريبي يتم حساب مبلغ الضريبة بضرب معدل النّسبي المئوي (المعبر عنه بنسبة معينة) في المبلغ الكلي للوعاء الضريبي.

ب–المعدل التصاعدي: تفرض الضريبة التصاعدية بمعدلات مختلفة، وذلك بعد تقسيم الوعاء الضريبي الخاضع إلى أجزاء، بحيث يخضع كل جزء إلى معدل معين وغالبا ما يلاحظ أن نسبتها تتزايد بتزايد الوعاء الضريبي وتنقسم الضريبة التصاعدية إلى نوعين: التّصاعدية الإجمالية والتّصاعدية بالشّرائح:[1]

ب 1 –المعدل التصاعدي الإجمالي: يتم تقسيم المكلفين إلى طبقات وفقًا للمداخيل المحصل عليها من قبلهم ومن تم يتم تطبيق معدل واحد للضريبة لكل الدخل، وغالبًا ما يرتفع معدل الضريبة مع الزيادة في الدخل.

ب 2 –المعدل التصاعدي بالشّرائح: يعتمد هذا الأسلوب على تقسيم الوعاء الخاضع للضريبة إلى أجزاء أو شرائح، تخضع كل شريحة لمعدل خاص يرتفع بزيادة قيمة الوعاء.

ت–المعدل الخاص: إذا كان المعدل النسبي يأخذ صورة نسبية مئوية معينة من قيمة الوعاء بعد تقديره بالنقود، فإن المعدل الخاص يأخذ صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة كمية من وعاء الضريبة وقد يكون هذه الوحدة وزنًا أو حجمًا أو مساحة...الخ[2]، فمثلاً تاجر الذهب تفرض عليه ضريبة الضّمان حسب الكمية الموجهة للطبع فإذا افترضنا أنّ ضريبة الضمان هي 50 دج للغرام الواحد، فإذا قدم التاجر كمية قدرها (1000) غ موجهة للطبع فالضريبة المستحقة هي 50000 دج (50x1000).

7–3– تحصيل الضّرائب: يقصد بتحصيل الضّرائب مجموع الإجراءات والعمليات التي تنتقل بها الديون الضريبية من المكلفين إلى الخزينة العامّة، وفقًا للأنظمة القانونية والجبائية المعمول بها في هذا السّياق، عادةً ما تتبع الإدارة الجبائية عدة طرق لجمع الضرائب، وكذلك هناك العديد من الضمانات التي تجعل الديون الضريبية ملزمة للمكلفين بالسّداد[3].

أ–طرق التحصيل: تختلف طرق تحصيل الضرائب باختلاف طبيعتها، قد تكون إمّا عن طريق المكلف نفسه، أو عن طريق المكلف القانوني الذي يقوم بنقلها ومن بين هذه الطرق نجد:

أ 1–طريقة الدفع المباشر: على أساس هذه الطريقة يقوم المكلف بتسديد قيمة الضرائب المستحقة مباشرة إلى الإدارة الجبائية عن طريق تصريح بمداخيله أو ممتلكاته.

أ 2 –طريقة الأقساط: يدفع المكلف بمقتضاها أوساطًا دورية خلال السّنة المالية طبقًّا لتصريح يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضّريبة المستحقة عن السّنة السّابقة، على أن يتم التّسوية النّهائية للضريبة بعد ربطها، بحيث

---

[1] لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 34.

[2] محمد حمو، منور أوسرير، (2009): محاضرات في جباية المؤسسة، بدون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 177، 178.

[3] عيسى سماعين، (2021): جباية ومحاسبية المؤسسة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، ص 28.

يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، وأن ميزة هذه الطريقة تمكن بتزويد الخزينة العامة بسيل متدفق من الإرادات على مدار السنة.[1]

أ 3 – طريقة الحجز من المنبع : لعلّ هذه الطريقة في تحصيل الضريبة من أهم طرق التّحصيل لمصلحة الضّرائب حيث تنعدم فرصة التهرب الضّريبي من قبل المكلف، لأنّه في الواقع يحصل على الدخل الصّافي بعد أن تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر أو من جهة أخرى، إضافة إلى ذلك تمكن هذه الطريقة مصلحة الضرائب من الحصول على تيار متجدد من الإيرادات العامّة لتتوافق مع تيار النفقات العامّة، وأخيرًا لا تتحمل مصلحة الضرائب تكلفة هامّة لجباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الآجال المحددة ودون مقابل أو أجر[2]، وتطبق طريقة الحجز من المنبع إذا توفرت علاقة دائنة ومديونية بين الممول والمكلف[3]، حيث تستعمل هذه الطريقة في تحصيل الضرائب على المرتبات والأجور، كما تستعمل كذلك في الضرائب على الأرباح الموزعة للشركاء في الشّركات المعنوية.

أ 4 – إصدار سند التّحصيل: تقوم هذه الطريقة على قيام إدارة الضرائب بإعداد جداول (أوردة فردية) تبين فيها سنة الإخضاع ونوع الضّريبة ومبلغها وكذا العقوبات المرتبطة بها، تم تقوم بإرسالها إلى المكلفين بالضريبة تطالبهم فيها بالدفع في آجال معينة، وعادة ما تلجأ إلى تطبيق هذه الطريقة بالنّسبة للضرائب التي تستدعي طبيعتها ذلك، كالرسم العقاري والرسم التطهيري، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة ضد المكلفين بالضريبة الذين لا يقومون بالدفع المباشر لديونهم الجبائية كما هو الحال في اعتماد طريقة الإخضاع التلقائي للضريبة، وكذا في حالة التقويم الجبائي على إثر رقابة جبائية، حيث أن كل إغفال أو خطأ أو نقص يتم اكتشافه في التصريحات على إثر مراقبة جبائية يمكن تسويته عن طريق إعداد ورد فردي في أجل أربع سنوات الممنوح للإدارة الجبائية من أجل استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضريبة[4].

ب–الواقعة المنشأة للضريبة: يحدد القانون الجبائي الواقعة المنشأة للضريبة، والتي تعني المناسبة أو السّلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على المكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة[5]، وتختلف الواقعة المنشأة باختلاف صنف الضريبة، فلكل ضريبة واقعتها المنشأة وعلى المكلف بالضريبة الالتزام بالتصريح به وتسديدها وفقا لما هو قائم وقت تحقيق الواقعة المنشأة.

---

[1] محمد طاقة، هدى العزاوي، (2007): اقتصاديات المالية العامة، دون طبعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص 113.

[2] يونس أحمد البطريق وآخرون، (دون سنة النشر): المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)، دون طبعة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر، ص 67.

[3] محمد حمو، منور أوسرير، (2009): محاضرات في جباية المؤسسات، دون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص 44.

[4] عيسى سماعين، مرجع سابق، ص 30.

[5] محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 257.

ت-ضمانات تحصيل الضريبة: لضمان حصول الدولة على مُستحقاتها من الضرائب، أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات أهمها:[1]

- تقرير التشريعات حق امتياز الدين الضريبي على كافة الدّيون الأخرى، ماعد المصاريف القضائية.
- للدولة الحق والسّلطة في اتّخاذ إجراءات الحجز على الأموال والممتلكات للذين يمتنعون عن تسديد ديونهم الضريبية، ويعتبر هذا الحجز حجزا تحفظيًا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من القضاء أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- تقرير القاعدة القانونية " ادفع ثم استرد " وعليه لا يترتب على تقديم تظلم طعن أو شكوى، وقف دفع الضريبة، إذا يجب على المكلف دفع الضريبة أو على الأقل جزء منها إذا أراد أن يقدم معارضة أمام الجهات القضائية.
- يضع المشرع في الغالب جزاءات مالية ومدنية مشددة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية.

المطلب الثاني: التهرب والغش الضّريبي

تنتشر ظاهرة التهرب من الضّرائب في أغلب دول العالم، فلا يكاد يخلو الاقتصاد في أي دولة من وجود بعض صور لهذه الظاهرة، وقد عرفت في آونة الأخيرة تزايد مستمر، وإذا كانت أغلب الدولة تحاول السّيطرة والتحكم في أنظمتها الضريبة من خلال العديد من الإجراءات والعقوبات على المتهربين من دفع الضرائب.

تتمثل ظاهرة التهرب الضريبي في حصول بعض الأشخاص إمّا طبيعيين أو معنويين على مداخيل دون دفع ضرائب عنها، مما يشكل إخلال بقاعدة " العدالة " في فرض الضريبة ويحدث ذلك عندما يقوم بعض الأشخاص بإخفاء جزء أوكل مداخيلهم أو إخفاء طبيعة أنشطتهم وعدم الكشف عنها للإدارة الجبائية.

وفي الوقت الذي ينمو فيه ويزداد الاقتصاد الأسود* فإنّ ذلك يؤدي إلى فقدان جانب كبير من الإيرادات الضريبية والتي تعد من أهم مصادر الإيرادات بالنسبة لدولة الأمر الذي يترتب عليه آثار سلبية على معدلات التّنمية الاقتصادية[2]. حيث أوضحت نتائج لدراسة حديثة حول تحديد حجم مقدار الاقتصاد الأسود وذلك من خلال فترة طويلة نسبيًا لعينة مكونة من 84 دولة، أنّ نسبة الاقتصاد الأسود من إجمالي النتائج القومي بلغت مستويات مرتفعة كما توضحه معلومات الجدول التالي.

---

[1] حميد بوزيدة، (2010): جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر، ص 38.

[2] عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، (2006): التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص 155.

* الاقتصاد الأسود هو كافة الأنشطة التي تحقق دخلا مخفيا ويمكن تعريفه أنه مرادف للتهرب الضريبي.

الجدول رقم (1-3): نسب الاقتصاد الأسود من إجمالي الناتج القومي

مجموع البلدان	النسبة من إجمالي الناتج القومي
البلدان النّامية	35 % - 44%
بلدان التحول الاقتصادي	21% - 30 %
بلدان منظمة التعاون والتنمية	14% - 16 %

المصدر: عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، (2006): التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص 23.

1- **مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه**: يمكن تعريف التهرب الضريبي أنّه الوضع الوسيط بين الاستخدام الأمثل والاحتيال[1]، فقد يكون مشروعًا ولا يتضمن مخالفة القانون يطلق عليه كذلك مصطلح التجنب الضريبي أو يكون تهربا غير مشروع يتضمن مخالفة القانون ويطلق عليه مصطلح الغش الضريبي.

أ- **التهرب الضريبي المشروع** : يستفيد بعض المكلفين من الثغرات في القوانين الجبائية أو من التنظيم الفني أو التقني لضريبة ليتهرب من الضريبة، فقد تكون بعض النصوص غير محكمة ودقيقة ممّا يسمح المجال للتفسير والتأويل وقد تتضمن استثناءات وتسهيلات، ممّا يفسح المجال للمكلفين باستغلالها وتهرب من الضريبة دون أن يخالف القانون وهذا ما يسمى بالتجنب الضريبي، عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE) أنّه ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض ضرائبه بصورة تتفق مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون .ويكون التهرب مشروعا في حالتين:[2]

- حالة الاستفادة من الثغرات القانونية التي يتضمنها التشريع الجبائي، كأن يفرض المشرع ضريبة على الأرباح الأسهم فتعمد الشركات على توزيع بعض الأرباح في صورة مقابل حضور جلسات الجمعيات العامة للشّركة كي تتهرب من تسديد الضريبة أو أن تلجأ الأفراد لهبة أموالهم بغية التخلص من ضريبة التركات.
- عدول الأفراد على شراء السّلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة أو عدم ممارسة أنشطة معينة، لأنّ الضريبة عليها مرتفعة.

ب-التهرب الغير المشروع: "الغش الضريبي" هو " **تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها للدولة بمخالفة القانون**[3]، وذلك من خلال عدم التصريح أو تقديم تصريح ناقص لمداخيله أو إعداد تسجيلات وقيود مزيفة. وعليه تختلف وتعدد أشكال التهرب الغير مشروع من الضريبة، ويمكن التطرق الى بعضها من خلال الجدول الآتي:

[1] Patrick rassat et autres, (2010) : stratégies fiscales international maxima Laurent du mesnil éditeur, paris, France, p 217.

[2] عادل فليح العلي، (2007): المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دون طبعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 123.

[3] فاطمة السويسي، (2005): المالية العامة موازية -ضرائب، دون طبعة، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان، ص 228.

هذه الأشكال هي بعض الأمثلة عن التّهرب الضريبي، وقد تختلف وتتنوع هذه الأشكال حسب النظام الضريبي والتشريعات المعمول بها في كل دولة.

الجدول رقم (2–3): بعض أشكال الغش الضريبي

الوعاء	أشكال التهرب الغير مشروع
دخل العمل	- عدم تسجيل عقد العمل إذا كان صاحب الدخل من أصحاب المهن الحرة أو الحرفيين ومقدمي الخدمات. - الإخفاء الجزئي للعمليات التي تم تحقيقها - تضخيم الأعباء والتكاليف - تخفيض المشتريات المصحوب بإخفاء مماثل للمبيعات
دخل رأس المال	- عدم تسجيل مصدر رؤوس الأموال كعقود الإيجار، فوائد الودائع، أو تسجيلها بغير قيمتها الحقيقية
الإنفاق	- الامتناع عن تقديم التّصريحات للإدارة الجبائية أو تقديم تصريحات غير صحيحة. - قيام الأشخاص بالتصريح باقتناء وحيازة ممتلكات بأقلّ من قيمتها الحقيقية من أجل عدم معرفة مداخيلهم الحقيقية.
رأس المال	- اخفاء المكلف بعض الأوعية الضريبية كالأموال المنقولة من مجوهرات وأوراق مالية أو أوراق نقدية من خلال التّستر عليها في المؤسّسات المالية السّرية.

المصدر: من إعداد الباحث

2– **الأثار المترتبة على التهرب والغش الضريبي**: إذا أدركنا أن النفقات المقدرة أولاً في الموازنة العامّة لدولة تستدعي تقدير إيرادات كافية لتغطيتها، كان من المنطقي اضطرار الدولة إلى تقليص نفقاتها، وخصوصًا الغير ملحة منها، وفيما قد يعرقل إمكانات تسيير مرافقها العامّة الكفيلة بإشباع الحاجات الاقتصادية والاجتماعية والتربوية والصّحية وما إليه[1]. التي تترتب على حدوث ظاهرة التهرب الضريبي.

ويرى بعض الكتاب أنّه قد لا يكون للتهرب أثار مباشرة مهمة على التضخم والبطالة ومعدلات الفائدة ، إلا أنّ آثاره غير مباشرة عليها مهمة، فانتشار ظاهرة التهرب الضريبي يبث الإحساس لدى الناس أن المكلفين الأثرياء قادرون أكبر على تجنب الضريبة، وأن لديهم الإمكانيات التي تمكنهم من تخفيض أعبائها من خلال استعانتهم بكبار المحاسبين والمستشارين والمخططين للضرائب الذين يقدمون استشارات لهم، كما بإمكانهم الانتقال بمؤسساتهم ورؤوس أموالهم من بلدانهم إلى غيرها من الجنات الضريبية أو اختيار نشاطات داخل بلدانهم أقل عبئًا ضريبيًا[2].

[1] فوزي عطوي، (2003): المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، ص 280.

[2] رمضان صديق، (2011): التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دون طبعة، بدون دار النشر، القاهرة، مصر، ص 106.

المطلب الثالث: مدخل للنظام الضريبي الجزائري

شهد النظام الضريبي الجزائري، بما حقّقه من تقدم وبما يعانيه من عراقيل وصعوبات، محطّات فارقة، لاسّيما بعد الإصلاحات التي اعتمدت سنة 1992، هذه الاصلاحات أملتها تبعات الأزمة الاقتصادية التي عاشتها البلاد، وقد هدفت هذه الإصلاحات إلى الانتقال من نظام صار حينها معقد وغير فعال إلى نظام أكثر نجاعة وشمولية، وأكثر بساطة يهدف للتكفل بالحاجات الجديدة والاستجابة للقيود المحيطة الجديدة، وهكذا أصبح النّظام الضريبي أقرب في هندسته إلى الأنظمة الضّريبية الدّولية.

1- مفهوم النظام الضريبي:

إنّ تصميم وتقييم النظم الضّريبية هو فن الممكن المستحب وليس المستحيل الأمثل، وهو بذلك يتطلب من المشتغلين عليه المامًا بالعديد من الخلفيات، واحتواء الكثير من الاعتبارات الايدلوجية والسّياسية والاجتماعية دون التفريط في أي الاعتبارات الاقتصادية، لهذا فإنّ تصميم النظام الجبائي الأمثل لمجتمع ما لابدّ وأن يولد هذه المحددات والاعتبارات، وأن ينمو ويتطور مواكبًا ما يلحق هذه المحددات من تغيير وتطور، ومن هنا نجد تبينًا في النّظم الضّريبية بين الدول وبعضها البعض في لحظة معينه، وتباينًا في النّظم الضّريبية لنفس الدولة على مدار الزمان[1].

والنّظام الضّريبي هو مجموعة من العناصر والعلاقات، إذ العناصر هي الأجزاء المكونة، أمّا العلاقات فهي التي تربط العناصر المكونة لهذا النظام، وبالنّسبة للنظام الضريبي يوجد مفهومان أحدهما ضيق يمكن تعريف الضيق كمجموعة من القواعد القانونية والفنية التي تفيد في المراحل المتعددة للفرض الضريبي، بداية من تحديد المادة التي تخضع للضريبة، ثم حساب قيمة الضريبة وأخيرًا عملية تحصيلها وهو ما يعرف بالتنظيم الفني للضريبة، أمّا المفهوم الواسع للنظام الضريبي فيتمثل في مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها معًا وتفاعلها مع بعضها البعض إلى كيان ضريبي معين[2].

وعليه يمكن تعريف النظام الضريبي بأنّه **إطار ينظم مجموعة متكاملة ومتناسقة من الضرائب وأشباهها والتي تتحدد على أسس اقتصادية ومالية وفنية متأثرة باعتبارات ايدولوجية مذهبية وسياسية، وتتولى تنفيذها الادارة الجبائية ويفصل القضاء في المنازعات التي تثور بشأنها** [3].

من خلال هذه المفاهيم يتضح لنا أنّ النظام الضّريبي ما هو إلا الترجمة العملية للسّياسة الضريبية، وأنّه يتكون من:

- مجموعة من التّشريعات والقوانين الضريبية.
- مجموعة من الضّرائب وتنظيمها الفني لها.
- علاقات تربط مكونات النظام.

[1] عبد المجيد دراز حامد، (2019): النظم الضريبية، دون طبعة، مكتبة الاقتصاد. الاسكندرية، مصر، ص11.

[2] مراد ناصر، (2016): فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص19.

[3] أحمد شهير، (2020): المحاسبة *الضريبية*، دون طبعة، جامعة أسيوط، مصر، ص16.

2- **أنظمة الإخضاع في النظام الضريبي الجزائري**: النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي؛ أي أنّ المكلف يقوم بنفسه بحساب الضّريبة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية مع الحفاظ بحق الرقابة، ويقسم النظام الجبائي إلى ثلاثة أنظمة إخضاع، وذلك بحسب حجم رقم الأعمال وطبيعة نشاط المكلفين بالضريبة:

- **النّظام الحقيقي Régime réel**: يتوجّب على المكلّفين التّابعين لهذا النّظام بالإضافة إلى التّصريحات الجبائية الشّهرية والسّنوية مسك محاسبة منتظمة معدّة وفق النّظام المحاسبي المالي[1]، يخضع لهذا النّظام كلّ الأشخاص المعنويين والأشخاص الطّبيعيين الذين حقّقوا رقم أعمال سنوي يتجاوز ثمانية ملايين دينار جزائري، كما تخضع بعض الأنشطة وجوبا للنّظام الحقيقي، كما سيتمّ توضيحه في الشّكل الموالي.
- **نظام الضّريبة الجزافية الوحيدة impôt forfaitaire unique**: يتميّز بوجود ضريبة واحدة وهي الضّريبة الجزافية الوحيدة، وتمّ استحداث هذا النّظام سنة 2007 ليحلّ محلّ النّظام الجزافي، لا يتوجّب على المكلّفين الخاضعين للنّظام الجزافي مسك محاسبة منتظمة، وإنّما سجلّان مؤشّر عليهما من طرف الإدارة الجبائية، أحدهما خاصّ بالمشتريات والآخر بالمبيعات.
- **النّظام المبسّط للمهن الحرّة Régime simplifié professions libérales**: يخضع له المكلّفون الذين يحقّقون مداخيل تابعة لفئة أرباح المهن غير التّجارية.

(1) Ahmed sadoudi,(2021) : Droit fiscal, Berti éditions, 2eme édition, Alger, p 80.

الشّكل رقم (3-1): أنظمة الإخضاع الضّريبي في الجزائر.

النّظام الحقيقي

شروطه:

رقم الأعمال أكثر من 8.000.000 دج

التزاماته

- ✓ مسك محاسبة نظامية؛
- ✓ التّصريح الشّهري G50؛
- ✓ الميزانية الجبائية والكشوفات الملحقة؛
- ✓ الضّريبة على الدّخل الإجمالي وأقساطها؛
- ✓ الضّريبة على الأرباح وأقساطها؛
- ✓ G04/G11/G01/ /ETAT104
- ✓ مسك السّجلات المحاسبية.

النّظام المبسّط للمهن الحرّة

شروطه:

هي المهن غير التّجارية لا يتمتّع أصحابها بصفة التّاجر وإيراداتهم تجاوزت 8.000.000 دج مثل: الطّبيب، المحامي، الموثق، المحضر.

التزاماته

- ✓ التّصريح الفصلي G50؛
- ✓ التّصريح بالإيرادات والأعباء والنّتيجة الملحقة بعنوان السّنة؛
- ✓ الضّريبة على الدّخل الإجمالي وأقساطها؛
- ✓ مسك السّجلات المحاسبية.

النّظام الجزافي

شروطه:

رقم الأعمال أقلّ من 8.000.000 دج.

هناك 9 استثناءات مهما كان رقم أعمالها تخضع للنّظام الحقيقي، وهي:

- الأشخاص المعنويون؛
- الأشغال العمومية والرّي؛
- أنشطة الإستيراد للبيع على الحالة؛
- البيع بالجملة.
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء
- المؤسّسات الصّحية الخاصّة والمخابر؛
- الإطعام والفندقة المصنّفة؛
- التّرقية العقارية وتقسيم الأراضي؛
- تكرير وإعادة رسكلة المعادن النّفيسة صانعي وتجارة المصنوعات من الذّهب.

التزاماته

- ✓ التّصريح الفصلي G12
- ✓ تصريح نهائي G12 bis
- ✓ مسك السّجلات، شراء وبيع أو أعباء وإيرادات.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على القوانين الجبائية 2024.

3- أهمّ الضّرائب والرّسوم المطبّقة في الجزائر: تنقسم الجباية في الجزائر إلى الجباية البترولية والجباية العادية، حيث تتكوّن الجباية العادية من الضّرائب العائدة إلى ميزانية الدّولة، وهي الضّرائب على الدّخل الإجمالي(IRG)، والضّرائب على أرباح الشّركات (IBS)، بالإضافة إلى ضرائب ورسوم أخرى عائدة بصفة

جزئية إلى الميزانية العامّة للدّولة وسنتطرّق لأهمّ الضّرائب والرّسوم وأكثرها مردودية، مع إبراز أهمّ الإصلاحات التي عرفتها.

3-1- الضريبة على الدّخل الاجمالي(IRG).

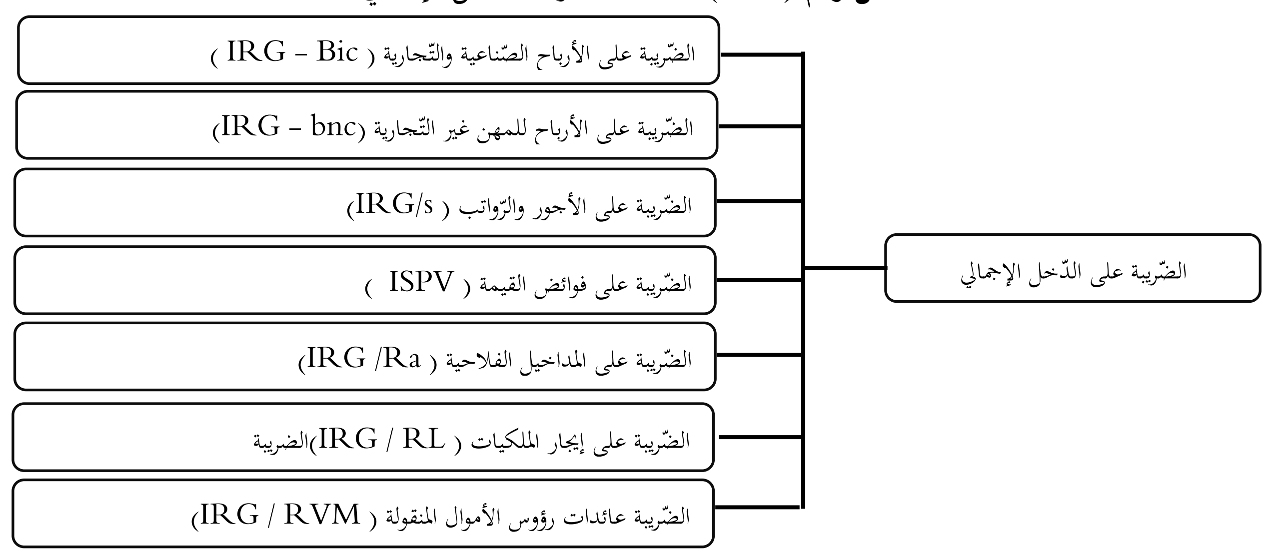
تحتلّ الضرائب على الدّخل أهمّية كبيرة في الأنظمة الضّريبية الحديثة كونها تتضمّن أوجه النّشاط الاقتصادي المختلفة، ومن ثمّ يمكن فرضها على كافّة الدّخول التي تتحقّق من العمل أو رأس المال[1]، ويعتبر من أهمّ الوسائل التي تستعملها الدّولة لإعادة توزيع الدّخل وتذليل الفوارق بين مختلف الطّبقات الاجتماعية.

تنصّ المادّة الأولى من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة بتأسيس ضريبة سنوية فريدة على دخل الأفراد وتُعرف بالضّريبة على الدّخل الإجمالي وتُطبّق على الدّخل الصّافي الإجمالي للشّخص الملزم بالضّريبة.[2]

عبر هذا التّعريف، يمكن تحديد خصائص ضريبة الدّخل الإجمالي، وهي: سنوية، إجمالية، فريدة، تصريحية. ومع ذلك، هناك استثناءات تتعلّق بهذه الخصائص. على سبيل المثال، بالرّغم من أنّ الضريبة تعتبر سنوية، إلاّ أنّها تدفع شهريا على أجور العمال. وكذلك، رغم أنّها تعتبر تصريحية، إلاّ أنّها تستند إلى التّقاطع عند المصدر دون الحاجة للإعلان عنها من قِبل الشّخص الملزم[3].

ويتكوّن الدّخل الصّافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصّافية(ستّة أصناف كما هي محدّدة في الشّكل الآتي):

الشّكل رقم (3-2): أصناف ضريبة الدّخل الإجمالي.



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على المادّة 02 قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة 2023.

يخضع للضّريبة على الدّخل الإجمالي كلّ الأشخاص الطّبيعيّين، أو أعضاء شركات الأشخاص، والشّركاء في شركات الأموال حسب حصصهم الموزّعة والذين يوجد موطن تكليفهم الجبائي في الجزائر أو تكون مداخيلهم جزائرية المصدر.

[1] محمّد عبّاس محرزي، (2003): اقتصاديات الجباية والضّرائب، دون طبعة، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، ص 89.

[2] المادّة 1، (2024): قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة، ص 10.

[3] رضا خلاصي، (2012): النّظام الجبائي الجزائري الحديث، الطّبعة الثّالثة، دار هومة للطّباعة والنّشر والتّوزيع، الجزائر، ص 69.

يتشكّل الوعاء الضّريبي للضّريبة على الدّخل الإجمالي صنف الأرباح الصّناعية والتّجارية، أو صنف أرباح المهن غير التّجارية من النّتيجة الجبائية والتي يتمّ تحديدها انطلاقا من النّتيجة المحاسبية المحدّدة في جدول حسابات النّاتج (الفرق بين الإيرادات والأعباء) بعد إدماج الأعباء غير القابلة للخصم وخصم الإيرادات غير الخاضعة للضّريبة، كما يؤخذ بعين الاعتبار لتحديد الوعاء الضّريبي الإجمالي الرّبح النّاتج عن فوائض القيمة لعناصر الأصول والرّبح المحقّق عن التّنازل عن الأسهم والسّندات، ويتمّ حساب الضّريبة على الدّخل الإجمالي من خلال تغيّر شرائح الدّخل ومعدّلات الشّرائح، ستّة (6) مرّات مند بداية الإصلاحات 1992 إلى غاية 2023. وفيما يأتي آخر سلّم تصاعدي صادر في قانون المالية لسنة 2023.

الجدول رقم (3–3): السّلم التّصاعدي للضّريبة على الدخل الإجمالي.

قسط الدّخل الخاضع	معدّل الضّريبة
أقلّ من 240.000 دج.	% 0
من 240.000دج إلى 480.000دج.	% 23
من 480.000دج إلى 960.000دج.	% 27
من 960.000دج إلى 1.920.000دج.	% 30
من 1.920.000دج إلى 3.840.000دج.	% 33
أكثر من 3.840.000دج	% 35

المصدر: المادّة 104 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة 2023.

3 – 2 – الضّريبة على أرباح الشّركات:

تنصّ المادّة 135 من قانون الضّرائب المباشرة والرّسوم المماثلة على أنّه

"تؤسّس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحقّقها الشّركات أو غيرها من الأشخاص المعنويّين وتسمّى هذه الضّريبةُ **الضّريبة على أرباح الشّركات**.

كما يمكن تعريف الضّريبة على أرباح الشّركات على أنّها ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي يحقّقها الأشخاص المعنويّون، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنّظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقّق.[1]

يمكن استخلاص خصائص الضّريبة على أرباح الشّركات من خلال التّعاريف السّابقة على أنّها ضريبة سنوية ضريبة وحيدة، ضريبة عامّة، ضريبة نسبية، ضريبة تصريحية.

جاءت الضّريبة على أرباح الشّركات لتعوض نقائص الضّريبة على الأرباح الصّناعية والتّجارية (BIC) السّابقة[2]، وهذا في إطار الإصلاحات الضّريبية المعتمدة في الجزائر سنة 1992.

---

[1] Mohand cherif ainouche, (1993) : l’essentiel de la fiscalité algérienne, hiwar com, Algérie, p 209.

[2] حميد بوزيدة، (2007): التّقنيات الجبائية، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر، ص 71.

بالإضافة إلى الشّركات المعنوية الخاضعة إجباريا لهذا الضّريبة منح المشرّع الجزائري لشركات الأشخاص إمكانية الخضوع اختيارًا للضّريبة على أرباح الشّركات، شرط أن يكون هذا الاختيار غير رجعي طيلة مدّة حياة الشّركة.

يتحدّد الوعاء الضّريبي للضّريبة على أرباح الشّركات من خلال إجراء بعض التّعديلات اللاّزمة التي نصّ عليها المشرّع الجبائي على النّتيجة المحاسبية بعد دراسة الإختلافات بين النّظام المحاسبي المالي والقانون الضّريبي الجزائري سواءٌ كانت اختلافات دائمة أو اختلافات مؤقّتة، ويختلف معدّل الضّريبة حسب طبيعة النّشاط الممارس، قد تمّ مراجعة وتعديل المعدّلات النّسبية للضّريبة على أرباح الشّركات عدّة مرّات منذ استحداثها سنة 1992، كما هو موضّح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-3): التّعديلات التي طرأت على معدّلات الضّريبة على أرباح الشّركات (1992-2023).

الفترة	معدّلات الضّريبة على أرباح الشّركات
1992 -1994	معدّل عادي بنسبة 42 %.
1995-1999	معدّل عادي بنسبة 38 %، ومعدّل مخفّض بنسبة 05% على الأرباح المعاد استثمارها.
2000-2006	معدّل عادي بنسبة 30 %، ومعدّل مخفّض بنسبة 15% على الأرباح المعاد استثمارها.
2007-2008	معدّل عادي بنسبة 25 %، ومعدّل مخفّض بنسبة 12.50% على الأرباح المعاد استثمارها.
2009-2015	▪ 19 % للأنشطة المنتجة للموادّ والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السّياحية. ▪ 25 % للأنشطة التّجارية والخدمات. ▪ 25 % للأنشطة التي يتجاوز رقم الأعمال المحقّق في التّجارة والخدمات أكثر من 50 % من رقم الأعمال الإجمالي
2016-2023	19 % لأنشطة إنتاج السّلع. 23 % لأنشطة البناء والأشغال العمومية والرّي، وكذا الأنشطة السّياحية والحمّامات باستثناء وكالات الأسفار. 26 % للأنشطة الأخرى

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على قوانين المالية.

3-3 – الرّسم على القيمة المضافة:

يمكن اعتبار التّطور السّريع للرّسم على القيمة المضافة، الظّاهرة الأكثر أهمّية في ميدان التّجارة خلال نهاية القرن العشرين، والتي مازالت تشهد مسارًا متصاعدًا إلى يومنا هذا، وبعد أن كان هذا الرّسم حبيس الكتابات

والنّقاشات، أصبح اليوم العنصر الأساسي للنّظام الضّريبي في أكثر من 120 دولة، وتولد حوالي ربع الإيرادات الجبائية العالمية [1].

يُعتبر المفكّر الفرنسي MAURICE LAURE أول من أوجد الرّسم على القيمة المضافة سنة 1954؛ وقد قامت الجزائر باستحداثه في إطار الإصلاحات الضّريبية سنة 1992، خلفًا للرّسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGPS)والرّسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) ، ليتمّ تطبيقه أول مرّة ابتداءً من 1992/04/01 [2]، ومن أهمّ مميّزات الرّسم على القيمة المضافة:[3]

- يشكّل ضريبة على الاستهلاك (الإنفاق) يتحمّلها المستهلك النّهائي؛
- يعدّ ضريبة قيمية كونها تحسب بتطبيق معدّل نسبي على قيمة الخدمة أو المنتج؛
- تعتبر ضريبة عامّةً على المنتجات والخدمات لأنّها تمسّ كلّ المراحل التي تمرّ بها الخدمة أو السّلعة إلى غاية وصولها للمستهلك النّهائي؛
- تسمح بضمان عدالة ضريبية أكبر للمستهلك النّهائي فيما يخصّ المنتجات المنتجة محلّيا ومثلها المستوردة.
- تسدّد بطريقة مجزّأة عبر كلّ مرحلة من الانتاج إلى الاستهلاك.

وعلى هذا الأساس؛ فإنّ ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة وحيدة تفرض على الشّركات في كلّ مرحلة من المراحل عملية إنتاج وتسويق منتج ما، ولكنّها تحمّل أعباء مالية نهائية على المستهلك النّهائي[4]، وتخضع للرّسم على القيمة المضافة العمليات الآتية:[5]

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات، التي تكتسي طابعا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا، ويتمّ إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرَضية؛
- عمليات الإستيراد.

منذ استحداث الرّسم على القيمة المضافة في الجزائر تمّ تغيير المعدّلات النّسبية أربع (4) مرّات، كما هو مبيّن في الجدول الآتي:

---

[1] محمّد عبّاس محرزي، (2010): المدخل إلى الجباية والضّرائب، دون طبعة، دار النّشر ITCIS، الجزائر، ص 104.

[2] Ahmed tessa, Ibrahim hammadou, (2011) : Fiscalité de l’entreprise, les pages bleues internationales, Alger, p .24

[3] حميد بوزيدة، جباية المؤسّسة، مرجع سابق، ص 80.

[4] Brahim Benali,(2017) : La taxe sur la valeur ajoutée, éditions itinéraires scientifiques, Alger, p 17.

[5] قانون الرّسوم على رقم الأعمال، (2023): المادة 01، ص 04.

الجدول رقم (3-5) : التّعديلات التي طرأت على معدّلات الضّريبة على أرباح الشرّكات (1992-2023).

السّنوات	المعدّلات			
	معدل مخفّض خاصّ	معدّل مخفض	معدّل عالي	معدّل مضاعف
من سنة 1992إلى 1994	7 %	13 %	21 %	40 %
من سنة 1995 إلى 2000	7 %	14 %	21 %	تم إلغاءه
من سنة 2001 إلى 2016	تم إلغاءه	7 %	17 %	–
من سنة 2017 إلى 2023	–	9 %	19 %	–

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القوانين المالية

3-4- الرسم على النشاط المهني (تم إلغاؤه في قانون المالية لسنة 2024):

كانت النشاطات التجارية والصناعية قبل سنة 1996 تخضع للرسم على النشاط الصناعي والتجاري بمعدل 2.5 %، بينما تخضع النشاطات غير التجارية للرسم على النشاط التجاري بمعدل 6.05 % وقد تم توحيد الرسمين في قانون المالية لسنة 1996 في شكل رسم على النشاط المهني بمعدل واحد 2.55%[1]، تعتبر ضريبة من الضرائب المباشرة يخضع لها الأشخاص الطبيعيون والمعنويون الخاضعون للنظام الحقيقي، بغض النظر عن نتيجة الدورة سواء كانت خسارة أو ربحا، يتشكل الوعاء الخاضع للرسم على النشاط المهني من مبلغ رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة، ويتم التصريح بالرسم في مكان تنفيذ الأشغال أو ممارسة النشاط باستعمال نموذج التّصريح الشهري G50.

حسب المادّة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يُحدّد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 1.5 % تطبيقا لما جاء في قانون المالية لسنة 2022، بعد أن كان 2 %، في حين تم إعفاء نشاط الإنتاج والمهن الحرة من الخضوع لهذا الرسم، كما تستفيد بعض العمليات من التخفيضات الآتية:

- 75% عمليات البيع بالتجزئة للوقود بكل أنواعه؛
- 50% عمليات البيع بالتجزئة للأدوية وعمليات البيع بالجملة الخاصّة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة؛
- 30% عمليات البيع بالجملة وعمليات البيع بالتجزئة للمواد التي يشمل سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50 % من الحقوق غير المباشرة؛
- 25 % الإيرادات المحقّقة من أنشطة البناء، الرّي والأشغال العمومية.

[1] شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 198.

ويتشكل الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني:[1]

- بالنسبة للمبيعات من التسليم المادي أو القانوني للبضاعة؛
- بالنسبة للأشغال العقارية وأداء الخدمات من القبض الكلي أو الجزئي للثمن.

3-5 الضريبة الجزافية الوحيدة: حسب إحصائيات الديوان الوطني للإحصائيات (ONS)، فإن نسبة 97.8 % من إجمالي المؤسسات في الجزائر هي مؤسسات صغيرة الحجم (PME) والتي توظّف من 0 - 9 عاملا، في حين أنّ المؤسسات الاقتصادية التي يتجاوز عدد عمّالها 250 عاملا، فلا تمثل 0.1 % من مجموع المؤسّسات في الجزائر[2]. لهذا كان لا بدّ من استحداث ضريبة مبسطة تستهدف صغار التجار والصناعيين ومقدمي الخدمات والحرفيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم سقفا معينا.

تمّ إنشاء الضريبة الجزافية الوحيدة سنة 2007، والتي تم تعديلها بموجب قانون المالية وكذا قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ، أين أصبح ما يقارب مليون مكلف لسنة 2016 خاضعين لهذه الضريبة، وتتّسم بالبساطة من حيث حسابها وطريقة دفعها[3]، سميت بالضريبة الوحيدة لأنها جمعت في ضريبة وحيدة ثلاثة أنواع من الضرائب، والتي كانت تفرض على المكلفين التابعين للنظام الجزافي القديم وهي ضريبة الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني[4]، لهذا يعتبر انشاؤها خطوة هامة في إطار مواصلة مسار إصلاح النظام الضريبي الجزائري تهدف إلى تحسين وتخفيف الخدمات وتحقيق الرضى للمكلفين بالضريبة.

يقدّر المكلفون بالضريبة رقم الأعمال الخاضع لضريبة الخرافية الوحيدة بأنفسهم، ويتعين عليهم اكتتاب التصريح في نموذجين G12 و G12 Bis كل سنة، مع إمكانية قيام الإدارة الجبائية بإعادة تشكيل الأسس في حالة اكتشاف نقص في التصريحات، ويقدّر معدل الضريبة الخرافية الوحيدة كما يلي:[5]

- 5 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع؛
- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى.

عرف نظام الضريبة الجرافية الوحيدة مند استحداثه سنة 2007، عدة تعديلات لأسقف رقم الأعمال السنوي، كما يوضحه الجدول الآتي:

---

[1] المادة 221، (2020): قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 69.

[2] Mostapha bensahli, (2016) : les enjeux des pme et le nouveau forfait fiscal, office des publications universitaires, alger, p 15.

[3] أمينة بن خزناجي، صالح بزة، (2022): جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، دار البحث، الجزائر، ص 95.

[4] محمد حيمران، يزيد تقرارت، (2021): دراسات محاسبية وجبائية معمقة، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد، ص 151.

[5] المادة 228 مكرر4، (2022): قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 87.

الجدول رقم (6-3): تعديلات أسقف رقم الأعمال الخاضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (2007 - 2024).

الفترة	السّقف السنوي لرقم الأعمال
من سنة 2007 إلى سنة 2009	3.000.000 دج
سنة 2010	5.000.000 دج
من سنة 2011 إلى سنة 2014	10.000.000 دج
من سنة 2015 إلى سنة 2019	30.000.000 دج
من سنة 2020 إلى سنة 2021	15.000.000 دج
من سنة 2022 إلى سنة 2024	8.000.000 دج

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على قوانين المالية.

المطلب الرابع: واقع الإدارة الجبائية في الجزائر

الإدارة الجبائية هي الإدارة المكلفة بتطبيق أحكام القوانين الضريبية؛ فهي التي تتولّى تنظيم وتحصيل الضرائب وحماية مداخيل الدولة من جهة ومراعاة حقوق المكلفين من جهة أخرى، ولا يمكن لأيّ نظام ضريبي أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة جبائية على درجة كبيرة من الكفاءة والتدريب العلمي والمهني.

1 – عصرنة الإدارة الجبائية: يتم تنظيم إدارة الضرائب في الجزائر وفقا لمبدأ مركزية التوجيه ولا مركزية التنفيذ، حيث تتولى الإدارة المركزية وظائف التخطيط وإصدار المنشورات والتعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر على رفع الكفاءة لدى الموظفين، بينما تتولى الإدارة التنفيذية كافة أعمال التنفيذ التي تتطلبها إجراءات ربط وتحصيل الضرائب[1].

1-1- المديرية العامة الضرائب: هي الإدارة المركزية في وزارة المالية وتتكفل بما يأتي:[2]

- السهر على دراسة وإعداد النصوص القانونية والتنظيمية؛
- الإشراف والتفاوض على الإتفاقيات الجبائية لدولة؛
- مراقبة تسيير المصالح الجبائية والسهر على التكفّل بحل المنازعات الضريبية؛
- ضمان تنفيذ برنامج عصرنة القطاع واستغلال تكنولوجيا المعلومات والإتصال؛
- السهر على اتخاذ كل الإجراءات للازمة لمكافحة التهرب والغش الضريبي؛
- التعريف بكل ما يتعلق بالضريبة والرقابة عليها والمنازعات الضريبية؛
- تطوير الأنظمة المعلوماتية وأدوات الاتصال والسهر على تحسين العلاقات مع المكلفين بالضريبة.

---

(1) ناصر مراد، مرجع سابق، ص 114

(2) موقع المديرية العامة للضرائب https / www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-49/2014-07-09-08-02

1- 2- الإدارة التنفيذية: في إطار الإصلاحات التنظيمية لعصرنة الإدارة الجبائية تم تغير النمط التنظيمي المعتمد ابتداء من سنة 2006، من نمط إداري حسب الوظائف(التحصيل، المنازعات، الرقابة الجبائية) إلى نمط إداري حسب أصناف المكلفين للضريبة، فتم إنشاء مديرية كبريات المؤسسات المخصصة لكبار المكلفين بالضريبة، ومراكز الضرائب والمراكز الجوارية للضرائب وبداية الاستغناء التدريجي عن القابضات ومفتشيات الضرائب.

أ- **مديرية كبريات المؤسّسات (DGE):** تقوم مديرية كبريات المؤسسات بتسيير الملفات الجبائية لكبار المكلفين بالضريبة الخاضعين للقانون الجزائري والذي يفوق رقم أعمالهم السنوي ملياري دينار جزائري الشركات الأجنبية التي ليس لها مقر إقامة في الجزائر، الشركات البترولية، تتكفل أساسا ب:[1]

- تسيير الملفات الجبائية للمكلفين التابعين لمجال اختصاصها؛
- إصدار الجداول وسندات تحصيل الضرائب والرسوم؛
- مراقبة الملفات والتصريحات والبحث عن المعلومات وجمعها واستغلالها؛
- إعداد برامج التدخل والرقابة، وتقييم النتائج؛
- متابعة المنازعات الضريبية ومعالجة التظلّمات والطلبات؛
- ضمان إعلام واستقبال المكلفين بالضريبة.

ب- مراكز الضرائب (CDI): مركز الضرائب هو مركز تسيير موحّد يقوم تحت إشراف رئيس المركز بمهام تسيير الملفات الجبائية، تحصيل الضرائب المستحقة، الرقابة الجبائية والمنازعات، للمكلفين بالضريبة متوسطي الحجم الخاضعين للنظام الحقيقي وغير الخاضعين لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ويمكن تلخيص المهام التي يقوم بها في:[2]

في مجال الوعاء:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للشركات بعنوان المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- مسك وتسيير الملفات الجبائية للأشخاص الطبيعيين الخاضعين للنظام الحقيقي.

في مجال التحصيل:

- إصدار الجداول وتحصيل الضرائب والرسوم المختلفة؛
- التكفل بالعمليات المادية للتحصيل والدفع؛
- ضبط التسجيلات والكتابات اللازمة.

في مجال الرقابة:

- البحث واستغلال المعلومة الجبائية وتدقيق التصريحات؛

---

[1] موقع المديرية العامة للضرائب https //www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59.

[2] مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة لضرائب، (2021): تنظيم ومهام مركز الضرائب، ص 1.

- إعداد برامج التدخلات والقيام بمهام الرقابة الجبائية وتقييم نتائجها.

في مجال المنازعات:

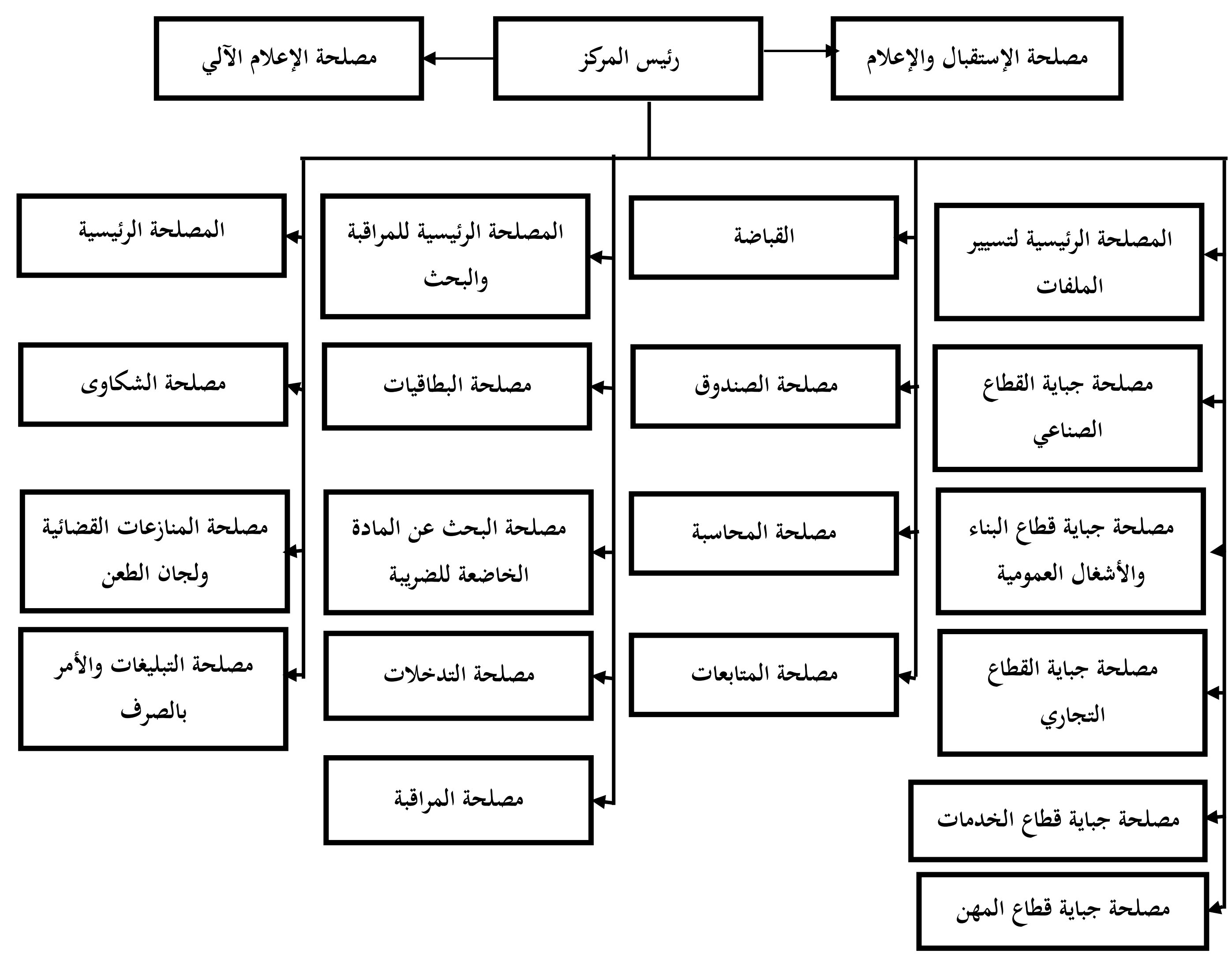
- دراسة ومعالجة التظلمات والشكاوى وملفات استرداد الرسوم على القيمة المضافة؛
- متابعة المنازعات الإدارية والقضائية.

في مجال الاستقبال:

- التكفل باستغلال وإعلام المكلفين بالضريبة وتنظيم وتسيير المواعيد؛
- نشر المعلومات والمطبوعات لصالح المكلفين بالضريبة.

يتكون مركز الضرائب من ثلاثة (03) مصالح رئيسية، وقباضة، ومصلحتين كما هو مُبين في الشكل أدناه:

الشكل رقم (3-3) : الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (CDI)



المصدر: مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، نشرة 2021.

ت– المركز الجواري للضرائب(CPI): يقوم المركز الجواري للضرائب بتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب والرسوم لفئة كبيرة من المكلفين تتمثل أساسا في المكلفين التابعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة وبعض الفئات الأخرى.

المركز الجواري للضرائب، هو مركز ذو اختصاص وبينة موحدة، يحل محل المفتشيات والقباضات، ويتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل للهياكل الجديدة الأخرى يتكفل بتسيير ومراقبة وكذا تحصيل الضرائب والرسوم الآتية:[1]

- الضريبة الجزافية الوحيدة؛ – الضريبة على الأملاك؛
- الضريبة على الدخل الإجمالي (مكان الإقامة)؛ – رسم التطهير؛
- الرسم العقاري؛ – حقوق وإيرادات أخرى.

2 – رقمنة الإدارة الجبائية: تساعد الرقمنة في ضبط أداء الإدارة الجبائية والتقليل من التدخل البشري، والحد من إساءة استعمال السلطة، مما يزيد من دعم العلاقة بين المكلفين والإدارة الجبائية[2]، لهذا باشرت الجزائر في السنوات الأخيرة رقمنة إدارتها الجبائية من خلال إجراءات جديدة في مجال الرقمنة والتكنولوجيا الجديدة تهدف إلى تبسيط وتخفيف المعاملات والتوجه نحو تحويل التعاملات من ورقية إلى إلكترونية.

2–1– إنشاء موقع واب Web للمديرية العامة للضرائب:

تم إنشاء موقع إلكتروني للمديرية العامة للضرائب www.mfdhi.gov.dz في سنة 2001، خضع لعدة تعديلات آخرها سنة 2022، الموقع ثري بمختلف القوانين والنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية محدّثة ومعدلة باللغتين العربية والفرنسية، بما يتيح للمتصفح التعرف على كل ما يخص الضرائب والرسوم من معدلات وطرق دفعها ينشر في الموقع كل الإعلانات والبلاغات التي تتعلق بالجباية كما يسمح الموقع بتحميل مختلف النصوص التشريعية من القوانين الجبائية المحينة، قوانين المالية النصوص التنظيمية الجبائية، المناشير والتعليمات وكذا الوثائق الجبائية من الدلائل والكتيّبات الجبائية، وكل الوثائق الخاصة بالتصريحات السنوية والشهرية، كما يحوي الموقع فضاءً خاصًا للتبادل متاح للجمهور (contact_dgi@mf.gov.dz) تتم من خلاله الإجابة على جميع الانشغالات والتساؤلات المطروحة والمتعلقة بالجانب الجبائي بما يساعد في توفير معلومات دقيقة وسريعة ومفيدة للمتصفحين، يحوي الموقع كذلك بريدًا للتّظلمات (doléonces@mf.gov.dz) يسمح لمستخدمي الإنترنت بارسال تظلّماتهم بشكل فعال وسريع.

2– 2– التصريحات الجبائية الإلكترونية: تطلب الإدارات الجبائية عادة برامج إلكترونية خاصة، تختلف عن البرامج التي تطلبها الإدارات الأخرى، ترعى فيها السمات الخاصة للعمل الضريبي فالإدارة الجبائية ملتزمة بسرّية المعلومات وتبادلها في حدود ضيقة، ومن جهة أخرى تحتاج الإدارة الجبائية معلوماتٍ تتوفر لدى جهات أخرى مما

[1] مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب، (2021): مجال صلاحيات المركزية الجواري للضرائب، ص 02.

[2] Marija vukovic , towards the digitalization of tax administration , ad , https // wwww.cef- see . org /files / digitization tax administration . PDF.

يحتاج وعيًا ومعرفة خاصة عند تصميم البرامج الضريبية، مع تطويع النصوص التشريعية التي بدخول العناصر الفنية في العملية الضريبية أو للشركات التكنولوجية في مساعدة الإدارة الجبائية على تطبيق هذه البرامج[1].

اعتمدت الإدارة الجبائية في الجزائر بوابتان إلكترونيتان جديدتان **""جبايتك""** و**""مساهمتك""**، يقوم المكلفان من خلالها باكتتاب التصريحات الإلكترونية اعتمادًا على خدمات الإعلام الآلي والإنترنيت، حيث يمكن الولوج إليهما بالكمبيوتر، أو اللوحة الإلكترونية، أو الهاتف النقال الذكي.

2 – 2– 1– بوابة التصريح الإلكتروني " جبايتك ": هي بوابة إلكترونية جديدة، تتيح للمكلفين اكتتاب تصريحاتهم الضريبية إلكترونيا، وأصل مصطلح جبايتك (jibayatic) هو لفظ كلمة جباية باللغة العربية و (tic) الموافقة لتكنولوجيات الإعلام والاتصال[2]، وتتركز هذه البوابة على لا مادّية كل التعاملات الجبائية، والآلية الكاملة لمعالجة مختلف العمليات.

يعتبر نظام التصريح "جبايتك" البوابة الجديدة للإدارة الجبائية خطوة كبيرة لتعزيز القاعدة التكنولوجية وترقية الخدمات عن بعد وتحسين الخدمات للمكلفين، ويكمن تلخيص امتيازات نظام المعلوماتية "جبايتك" فيما يلي:[3]

فيما يخص الإدارة:

- ✓ التشغيل الآلي الكلي لكل العمليات من تحصيل الضرائب والرسوم وتسيير الملفات الجبائية؛
- ✓ الاستفادة السريعة من المعلومات؛
- ✓ رقمنة عمليات تسيير المادة الضريبية وتقليص تكاليف الطباعة.
- ✓ التشغيل الآلي لعمليات الخزينة: عمليات المحاسبة؛
- ✓ رقمنة التبليغات الموجهة للمكلفين بالضريبة مما يسهل عمليات التحصيل؛
- ✓ الحصول على جداول في الوقت المناسب مما يسمح بتقييم أداء المصالح ومتابعة التحصيلات والقيام بالدراسات التحليلية واتخاد القرارات؛

❖ **فيما يخص المكلفين بالضريبة:**

تسمح بوابة التصريح الإلكتروني للمكلفين بالضريبة بما يلي:

- ✓ إجراء العمليات عن بعد وتجنب التنقلات مما يقلل من التكاليف والوقت؛
- ✓ القيام بعملية التصريح في أي وقت 24/24 خلال كامل أيام الأسبوع؛
- ✓ الولوج إلى استماراته التصريحية المودعة والاطّلاع عليها والاطلاع على دينه الجبائي الكلي؛
- ✓ طلب الشهادات والامتيازات الجبائية وتقديم الطعون.

---

[1] رمضان الصديق، (2020): الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص 428.

[2] قوادري محمد، (2022): رقمنه النظام الضريبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، (العدد 02)، ص 241.

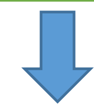
[3] المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2017/85، ص 07.

أ- **طريقة التصريح الإلكتروني الشهري**: تمر عملية التصريح الإلكتروني الشهري بعدة مراحل نوجزها في الشكل الآتي.

الشكل رقم (4-3): مراحل القيام بالتصريحات الإلكترونية الشهرية.

الاكتتاب

يقوم المكلف بالضريبة بالتقدم الى مصالح الادارة الجبائية سواء مديرية كبريات المؤسسات أو مراكز الضرائب المجهزة بالنظام المعلوماتي **"جبايتك"** من أجل الحصول على الرمز التعريفي والرقم السري، بعد تقديم الوثائق والمستندات المطلوبة



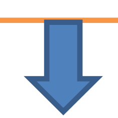
تصفية الضريبة

بعد ولوج البوابة باستخدام رمز المستخدم والرقم السري يمكن للمكلف بالضربة مباشرة معرفة كل الخدمات المقدمة في البوابة والواجبات التصريحية، سواء كانت شهرية أو سنوية.

تتم عملية التصريح بشكل بسيط، حيث يقوم المكلف بالتصريح بكل ضريبة على حدى، وبعد اختيار خط الضريبة المراد التصريح بها.

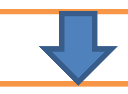
يقوم المكلف بإدخال مبالغ الأوعية الضريبية في الخانات المناسبة، فيما تكون العمليات الحسابية بشكل آلي، كما يمكن التأكد من صحة العمليات من خلال زر المراقبة.

يبقى التصريح على شكل مسودّة في الفضاء المخصص للمكلف، الى أن يتم ارساله عن طريق الضغط على أيقونة الإرسال.



تسديد الضريبة

بعد إرسال التصريح، ينتقل المكلف الى عملية التسديد حيث يختار المصرح الحساب البنكي الذي سيتم من خلاله تسديد مبلغ الضريبة والذي يجده محجوزا في البوابة.



الطباعة

يقوم المكلف بطباعة النموذج والإشعار بالتسديد، ويمكن التأكد من التصريح من خلال اختفاء خط الضريبة المصرح بيها من على وجهة البوابة.



المتابعة

يمكن للمكلف في أية لحظة الاطلاع على تصريحاته ومتابعة عملية تنفيذ تسديداته

المصدر: من إعداد الباحث.

ب- طريقة التصريح الالكتروني السنوي.

الكشف التلخيصي السنوي(ERA) هو تصريح ضريبي جديد لا يترتب عليه دفع مستحقات، يتم التصريح به على مستوى بوابة "**جبايتك**" قبل 20 ماي كحدّ أقصى، يحتوي الكشف التلخيصي السنوي على معلومات يجب أن تستخرج من التّصريحات السنوية للمداخيل والنتائج(الميزانية الجبائية والملاحق) وهذا تطبيقًا لما جاء في المواد 5 و16 من قانون المالية لسنة 2021، وقد تم تطبيقه أول مرة في سنة 2022.

تهدف الادارة الجبائية من فرض اكتتاب هذه التصريحات الاستغلال الأمثل للمعلومات والبيانات المدرجة في البوابة من خلال تلخيص العمليات والحسابات والحصول على نتائج أفضل بتكاليف أقل، مما يساهم في تفعيل آليات الرقابة الجبائية الإلكترونية.

2-2-2 بوابة التصريح الإلكتروني "مساهمتك".

هي بوابة جديدة للإدارة الجبائية الجزائرية مخصصة لتقديم خدمات التصريح وتسديد الضرائب والرسوم عن بُعد، وهي مطورة في بيئة تضمن بساطة وسهولة الاستخدام، البوابة موجهة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

عند الانتهاء من إجراءات الانخراط في بوابة مساهمتك يسمح للمكلف بالضريبة بالولوج إلى فضاء خاص وآمن، تمنح هذه الخدمة للمكلف بالضريبة اكتتابا صحيحا وفقًا للقواعد الضريبية المحيَّنة، بالإضافة إلى نظام لإرسال التصريحات والدفع مع المراقبة المستمرة على مدار سنة النشاط، وتتمثل أهم الخدمات التي تقدمها البوابة في:[1]

- اكتتاب استمارة التصريح مع الاستفادة من مساعدة آلية في التصريح الضريبي، والحساب التلقائي؛
- إنشاء وتعديل التصريحات، بالإضافة إلى امكانية تحيين التصريح الذي أدخلت بياناته ولم يتم إرساله بعد؛
- تقديم طلب التوطين البنكي ومتابعة معالجته؛
- إجراء عمليات الدفع عن بعد للضرائب والرسوم؛
- الاطّلاع والتّأكد من التصريحات المودعة؛
- الاطلاع على بيانات التعريف الخاصة (تسمية الشركة، العنوان، رقم الهاتف وغيرها)؛

3- صلاحيات وحقوق الإدارة الجبائية:

حتى يتسنى للإدارة الجبائية تحقيق أهدافها منحها المشرّع حقوقًا وصلاحيات واسعة، منها:

(1) https://www.mfdgi.gov.dz/moussahamaticar/presentation.html#juridique

3-1 حق الاطلاع: يعتبر حق الاطلاع أول الحقوق التي تتمتع بها الادارة الجبائية وأبسطها من حيث الاستعمال ويسمح هذا الحق لأعوان الادارة الجبائية بالحصول على عدد من الوثائق، سواء لدى المكلف بالضريبة أو لدى الغير[1]، عن طريق هذا الحق يمكن جمع كل المعلومات الضرورية لعمليات الرقابة والتحقيق في التصريحات المكتتبة من المكلفين بالضريبة، ويفرض المشرع الجبائي عقوبات في حال رفض حق الاطلاع أو معارضته.

3-2حق الرقابة: تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والأعمال المستخدمة في تحديد الضرائب والرسوم والإتاوات والحقوق، كما يمكنها أيضا أن تمارس الحق في الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة تاجر، والتي تدفع أجورا أو مرتبات أو أتعاب مهما كان نوعها[2]، ويتوجب على كل المكلفين بالضريبة أن يقدموا للإدارة الجبائية الوثائق والمستندات والدفاتر التي تطلبها.

3-3 حقّ المعاينة والحجز: أقرّها المشرع بموجب قانون الإجراءات الجبائية في المواد 34-38 منه، حيث يمكن لأعوان الادارة الجبائية التدخل على مستوى المقرات المهنية والمخازن من أجل التأكد من صحة المعلومات المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة وإثبات الصورة الفعلية عن نشاطهم. وتتم عملية معاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل إثباتات على وجود طرق تدليسيه تحت سلطة القاضي ورقابته[3]، فالحجز هو نتيجة محتملة للمعاينة والغاية الأساسية للحجز هي توفير الوثائق اليقينية وتجنب تلف الأدلة والإثباتات[4].

3-4 حق الاستدراك: يتمثل في استدراك الإدارة الجبائية كل ما كان محلّ إغفال أو نقص في التصريح بالأوعية الضريبية والقيام بالتصحيحات اللازمة في إطار الرقابة الجبائية، وقد حددت الآجال القانونية لاستدراك الإدارة في أغلب الحالات بأربع سنوات لمختلف الضرائب المفروضة، أي ينتهي في 31 ديسمبر من السنة الرابعة التي يجب فرض الضريبة فيها، ويمدد الأجل بسنتين إذا اكتشفت الإدارة استعمال المكلف عمدا طرق تدليسية. ولم يورد التشريع تعريفا لمصطلح المناورات التدليسية على الرغم من تكرار هذا اللفظ عديد المرات، سواءٌ في قانون الضرائب أو قانون الإجراءات الجبائية دون أن يبيّن المقصود منها بالتحديد تاركا ذلك للفقه[5].

المبحث الثاني: الإطار العام للرقابة الجبائية

الهدف الرئيسي للرقابة الجبائية هو التحقّق من دقة التصريحات المكتتبة وتحديد الضرائب التي تمّ التملص منها أو أخطاء تم ارتكابها والعمل على تصحيحها، وإعادة تشكيل الأسس والضرائب الواجبة الدّفع. بمعنى آخر، هي أداة في يد الإدارة الضريبية لكشف المواقع التي يمكن أن يحدث فيها الغش أو التهرب الضريبي.

---

[1] ROLAND Torrel,(1995) : contrôle fiscal, MAXIMA, paris, France, p21 .

[2] BEN AMARA Mensour, BOUZNAD Hocine, (2012) : le droit fiscal des affaires en Algérie, Editions HOUMA, alger, p47 .

[3] المادة 35 الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية، (2022).

[4] LTIFI Mohamed habib, (2006) : le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifie, Edition l'expert, tunis, p71 .

[5] بن زارع رابح، (2014): المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دون طبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر ص 55.

تعدّ الرقابة الجبائية ضرورة قانونية وسياسية في آن معا، كما أنها ضرورة اقتصادية كقاعدة لضمان المساواة أمام الضريبة وخلق ظروف منافسة عادلة بين الأفراد والمؤسسات[1]؛ ففي النظام التصريحي يقوم المكلّف بحساب الضريبة والتصريح بها للإدارة الجبائية، مما قد يفتح المجال أمامه للتحايل بطُرق مشروعة وغير مشروعة.

ينتقل هذ المبحث إلى الإطار العام للرقابة الجبائية، حيث يتم تعريف مفهوم الرقابة الجبائية وتقديم أشكالها المختلفة. يتم استعراض ضمانات وواجبات المكلف بالضريبة، الإجراءات المتخذة عند القيام بعملية الرقابة الجبائية ويتم تقديم أهم الطرق والمناهج التي يستخدمها المحقّقون أثناء عملية التحقيق في محاسبة المكلفين.

المطلب الأول: مفهوم الرّقابة الجبائية وأشكالها.

الرقابة الجبائية هي **الوسيلة القانونية التي تمكّن من التحقق بأن المكلفين بالضريبة ملتزمون في آداء واجباتهم الضريبية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية**[2].

يمكن تعريفها كذلك أنّها **تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية والجبائية بما يتلاءم مع التشريع الجبائي والتحقق من التصريحات المقدمة مع الإثباتات**[3].

من الناحية العملية تشكل الرقابة للإدارة الجبائية **فحص انسجام التصريحات ومقارنتها مع المحاسبة والوثائق المثبتة للحقيقة المالية والاقتصادية للمكلف**[4].

حسب تقرير أعدته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) " مصطلح الرقابة أو التحقيق لا يشير فقط إلى الإتصال المادي بالمكلفين بالضريبة، بل يشير أيضا إلى التحقيقات الناتجة عن عدم التوافق بين الأوعية المصرح بها والمعلومات المتحصل عليها من طرف الغير لنفس المعاملات[5].

وعليه، يمكن تعريف الرقابة الجبائية أنّها مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تقوم بها الإدارة الجبائية وفق قواعد محددة في التشريع بغرض الوصول إلى المركز المالي الحقيقي للمكلفين(طبيعيين أو معنويين)واكتشاف الغش في التصريحات الضريبية.

يوجد سببان رئيسيان لإجراء عملية الرقابة الجبائية على تصريحات المكلفين ويمكن تلخيصهما فيما يأتي:[6]

---

[1] أحمد فنيدس، (2018) : الرقابة الجبائية في الجزائر، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، ص 16.

[2] Claude Laurent, (1995) : contrôle fiscale – la vérification personnelle, Edition bayausaine, Paris, France, P13.

[3] Ahmed Hamimi, (2001) : l'audit comptable et financier, Edition Berti, Alger, P172.

[4] Andre Barilari, Robert Drape, (1992) : Lexique fiscal, Edition Dalloz, Paris, P48.

[5] OCDE, (2004) : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Utilisation des programmes de contrôles aléatoires. Note d'information, Centre de politique et d'administration fiscales, P08, https://www.oecd.org/fr/ctp/administration/33947941.pdf, consulté le 03/02/2023 à 14 :00.

[6] مصطفى عوادي، نصر رحال، (2016): التحقق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، (العدد الأول)، جامعة الوادي، ص 32.

أ- الرقابة الجبائية كوسيلة لمتابعة التصريحات الجبائية: وعن طريق الرقابة الجبائية يتمّ التحقق والتأكد من صحّة التصريحات المكتَتبة، مما يسمح بتجسيد مبدأ العدالة أمام الضريبة، خاصة أنّ المكلف هو من يحدد بنفسه أسس فرض الضريبة وقيمة الضريبة المدفوعة ويصرح بها لدى الإدارة الجبائية،

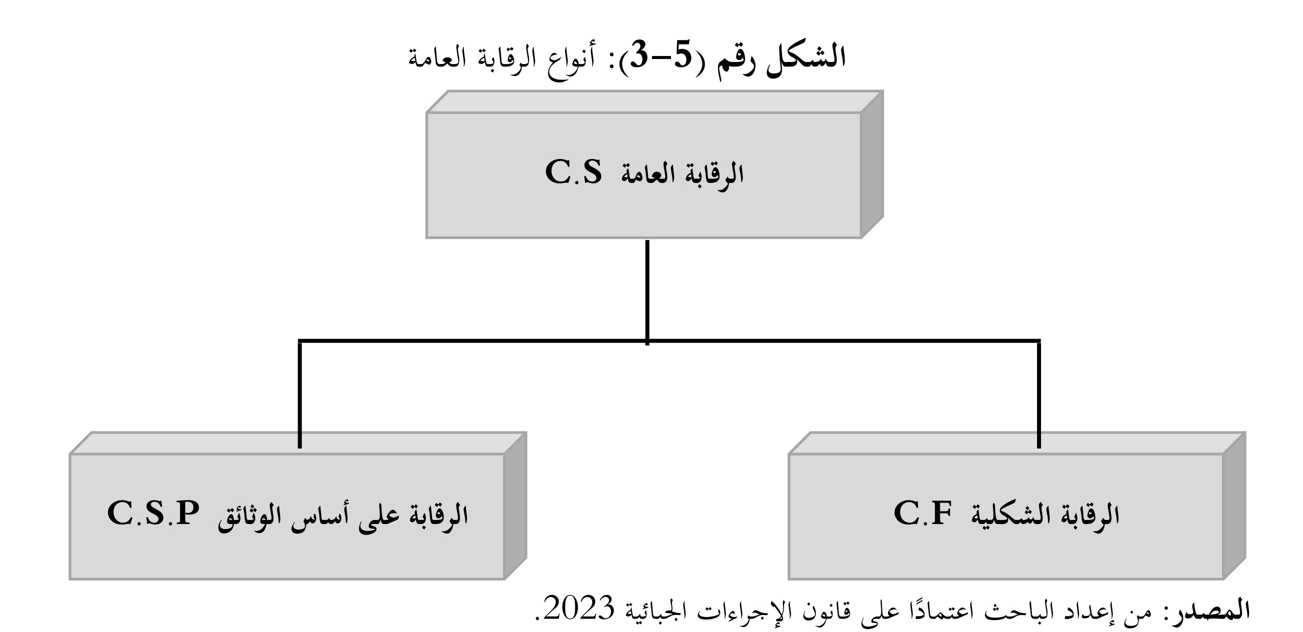
ب- الرقابة الجبائية كوسيلة لمكافحة الغش والتهرب الضريبي: تُعد الرقابة الجبائية وسيلة فعالة لمكافحة الغش والتهرّب الضريبي، حيث يلجأ بعض المكلّفين إلى تخفيض أعبائهم الضريبية أو التهرّب من دفع الضريبة باستخدام طرق وأساليب متعدّدة. لذا تُعتبر مكافحة هذه الممارسات أولوية قصوى للإدارة الجبائية، التي تمتلك سلطات واسعة تستخدمها من خلال طرق ومناهج متنوّعة للرقابة على فئات المكلفين. إنّ الرقابة الجبائية بمثابة الرادع لمكافحة التهرّب الضريبي وضمان مصلحة الخزينة العامة.

أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر:

للرقابة الجبائية عدة أشكال، فهي تختلف حسب الغاية منها، فيمكن أن تكون عامة وتعتبر فحصا شكليا وقد تكون معمقة والغرض منها الكشف عن مختلف الإغفالات والتّجاوزات.

1- **الرقابة العامة** (**Le contrôle sommaire**): تتم هذه الرقابة على شكل فحص تمهيدي ويُنجز من غير تنقل أو إجراء أبحاث خاصة[1]، تتم على مستوى مراكز الضرائب أو المفتشيات، ويمكن أن نميز بين نوعين من الرقابة العامة، كما هو موضّح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (5-3): أنواع الرقابة العامة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على قانون الإجراءات الجبائية 2023.

[1] بن عثمان عائشة، بوعلام ولهي، (2017): تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الآداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 10، (العدد 17)، جامعة مسيلة، الجزائر، ص 148.

1-1- الرقابة الشكلية (Le contrôle Formel): تتم الرقابة الشكلية دون علم المكلف بالضريبة ولا تتضمن أبحاثًا خارجية تخص التّصريحات المكتَتبة[1]، تتميز بالبساطة لأنّ الهدف منها هو التأكيد من الهوية الجبائية وصحة المعلومات المقيدة في التصريحات من الناحية الشكلية، وتعتبر أو عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من المكلف.

في حالة وجود نقص في المعطيات وظهور معلومات تثير الشّك، تطلب الإدارة الجبائية توضيحات من المكلف في أجل لا يقلّ عن 30 يوما لتقديم الرد، وتعطي الرقابة الشكلية فكرة أولية عن الملف الجبائي؛ أي أنّ الرقابة الشكلية تعتبر تمهيدا للرقابة الجبائية الموالية[2].

2-1- الرقابة على أساس الوثائق(Le contrôle sur pièces):

تتمّ هذه الرقابة على مستوى مصلحة التحقيق، والتي تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات المكتَتبة ومقارنتها مع مختلف المعلومات والوثائق التي هي بحوزة الإدارة الجبائية والمتحصل عليها من مختلف الهيئات والمؤسسات المتعاملة مع المكلف[3]، ويهدف هذا النوع إلى:[4]

- مراقبة مصداقية التصريحات، بالمقارنة مع ما هو متوفر من المعلومات؛
- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات والهوامش المختلفة للربح؛
- معرفة الوضعية الجبائية للمكلف لكل سنة؛
- إعداد قاعدة للمكلفين المفترضين للرقابة المعمقة.

تقوم الإدارة الجبائية بإرسال إشعار بالتصريح (C4) توضح فيه صراحة كل نقطة تقويم كما يأتي:[5]

- أصل وحقائق وأسباب التقويم؛
- مواد قانون الضرائب ذات صلة؛
- الأسس الضريبية المشكلة وحساب الضرائب والغرامات الناتجة عنها؛
- الدافع القانوني وطبيعة العقوبات المطبقة؛
- إمكانية الاستعانة بمستشار من اختيار المكلف.

في حالة عدم رد المكلف في مهلة 30 يوما تقوم الإدارة بإرسال إشعار نهائي(C4 Définitif)، يعتبر ذلك بمثابة موافقة مبدئية، وعلى هذا الأساس تعد المصلحة إخطارًا نهائيا قبل إصدار جدول التسوية (الورد الفردي) المحدد

---

(1) Philippe augé, (2002) : doit fiscal général, éditions ellipses, Paris, France, P 190.

(2) لياس قلاب ذبيح، (2011): مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية –دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ص 22.

(3) وصيف فائزة خير الدين، (2021): عصرنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، ص 18.

(4) بن عمارة منصور، (2016): أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، ص 38.

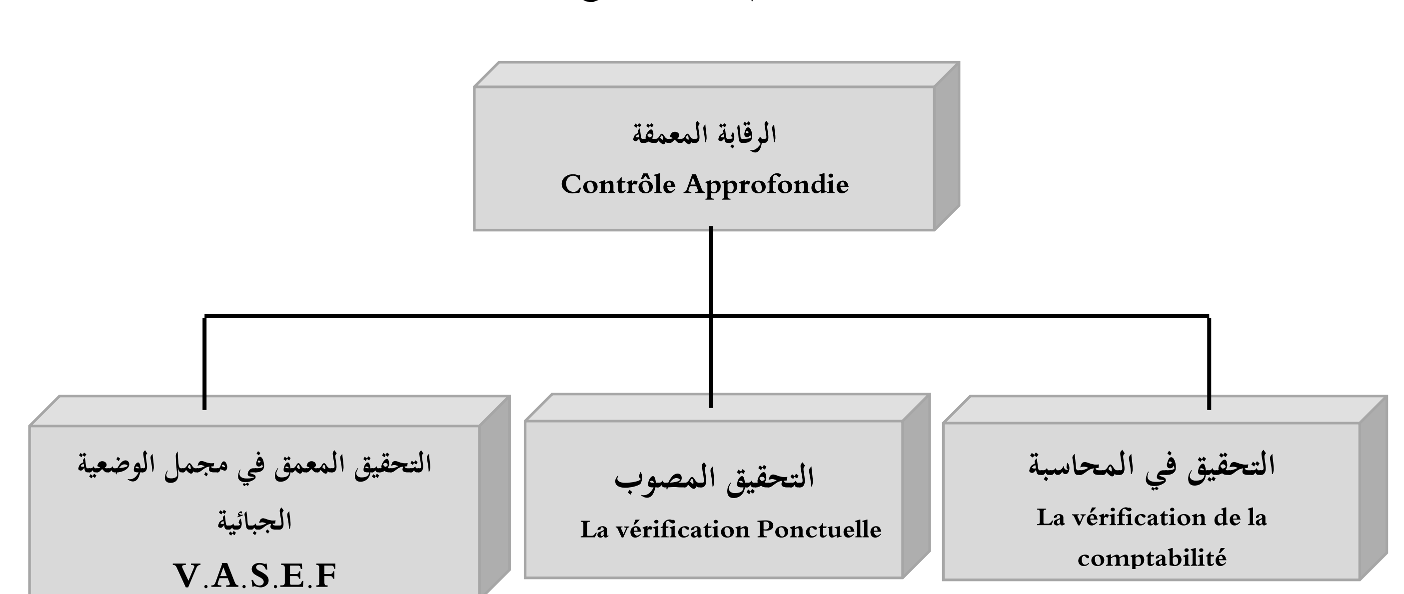
(5) المديرية العامة للضرائب، (2021): إجراءات الرقابة الجبائية، ص 02.

للحقوق والعقوبات الواجبة التسديد، أما عندما يقوم المكلف بتبريرات قائمة على أسس صحيحة تتخلى المصلحة عن التقويم وتقوم على هذا الأساس بإرسال إشعار بالتخلي عن التقويم للمكلف، بالمقابل إذا تم رفض تبريرات المكلف بشكل كلي أو جزئي تشرع المصلحة في إعداد الإشعار النهائي مع ذكر التبريرات غير المقبولة ليتم بعدها إصدار جدول التسوية.

2- الرقابة المعمقة: تشمل هذه الرقابة التأكد من صحة التصريحات الضريبية من خلال مقارنتها بعناصر خارجية وعادة ما تتخذ هذه الرقابة شكل التحقيق.[1]

إنّ الهدف الأساسي لهذا النوع من الرقابة هو استدراك الأخطاء والإغفالات والمخالفات، ومحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي وهذا لأربعة سنوات على الأكثر لم يمسّها التقادم؛ تتم دراسة الملفات المدرَجة في هذا النوع من الرقابة بدقة وبصفة معمقة، وبكل موضوعية ومقارنتها مع العناصر الخارجية لكل مكلف[2]، ويمكن استخدام الرقابة المعمقة على الأشخاص المعنويين والطبيعيين، تجارًا كانوا أم غير تجار، ويمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من الرقابة المعمقة حسب الشكل الآتي:

الشكل رقم (6-3): أنواع الرقابة المعمقة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على قانون الإجراءات الجبائية 2023.

2-1- التحقيق في المحاسبة La vérification de la comptabilité: يسمح هذا النوع من الرقابة الجبائية للمحققين بالتنقل إلى المقرات المهنية والتأكد من صحة التصريحات الضريبية المكتتبة بمقارنتها مع

---

(1) Redha Khelassi, (2013) : Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Editions, Alger, P163.

(2) عبود مبلود، برباوي كمال، (2018): الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام الأهداف والطرق والعوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، (العدد 02)، المركز الجامعي تندوف، ص 313.

العناصر الخارجية، كالسجلات والدفاتر المحاسبية[1]؛ إذ يتأكد المحققون من صحة التصريحات المكتتبة والنتائج المحددة عن طريق المحاسبة[2]، تمارس الإدارة الجبائية هذه الرقابة على المؤسسات مهما كان، نوعها وعلى جميع الأشخاص سواءٌ طبيعيين أو معنويين، تتم خارج مراكز الإدارة الجبائية إلاّ في حالة تقديم طلب صريح من المكلف وتعتبر من الطرق الأكثر فعالية، حيث تسمح بمراقبة دقيقة والتعرف على مختلف طرق ووسائل الإنتاج، والوصول إلى الإيرادات المخفية من خلال إجراء التحريات الضرورية.

تمارس الإدارة حق الرقابة مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات وإذا كانت المحاسبة ممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، يمكن أن يشمل التحقيق كل المعطيات والمعلومات والمعالجات المساهمة في تكوين النتائج المحاسبية والجبائية[3]. وفقًا لقواعد وأسس عملية وعلمية باعتبار أن المحاسبة هي المرآة العاكسة لمختلف مراحل نشاط المؤسسة وهي مصدر المعلومات المالية والمحاسبية[4].

هذا الشّكل من أشكال الرقابة هو الذي سنركز عليه لأنّه موضوع دراستنا.

2-2-التحقيق المصوب في المحاسبة La Vérification ponctuelle de la comptabilité:

تمّ استحداث هذا النوع بموجب قانون المالية لسنة 2010، حيث يخضع لنفس قواعد التحقيق في المحاسبة ما عدا المدة المستغرقة في التحقيق وآجال إرسال الملاحظات من طرف المكلف الخاضع للتحقيق المصوب[5]، هذا النوع من الرقابة يكون أكثر سرعة وأقل شمولية يتم التركيز فيه على نوع أو أنواع من الضرائب أو الرسوم، ولا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق فيه أكثر من شهرين.

إن هذا الشكل من التحقيق يسمح بتكثيف أكثر للرقابة الجبائية؛ إذ يغطّي معظم الفئات الجبائية، أي يمسّ الأشخاص الطبيعيّين أو الأشخاص المعنويّين، وإجراء مثل هذا النوع من التحقيق يكون أسرع ونمطه يتوافق مع دراسة خاصة لجميع طلبات استرجاع الرسم على القيمة المضافة[6].

2-3- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble :

هو مجموعة العمليات الخاصة بالتقصي والبحث لكشف الفروقات بين المداخيل المصرح بها من طرف المكلف (الشخص الطبيعي) وما بين المداخيل المحققة فعلا[1]، يستعمل هذا النوع من الرقابة على الخصوص عندما يظهر عدم التناسب بين المداخيل المصرح بها من جهة، والنفقات والمقتنيات من جهة أخرى[2].

---

[1] Jean-claude drié, (2007) : Procédures de contrôle fiscal : la vérification de comptabilité, LexisNexis-litec , paris, France, P01.

[2] حنيش أحمد (2016): الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، (العدد 02)، ص 180.

[3] المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، (2023): ص 11.

[4] عبد العليم بشيري، يزيد بن صوشة (2023): تقنيات التدقيق، بدون طبعة، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، ص 253.

[5] المادة 24، من قانون المالية 2010، الجمهورية ج د م، العدد 78، ص 10.

[6] بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص78.

من الناحية العملية يسمح هذا الفحص للإدارة الجبائية بضمان تطابق المداخيل وعناصر نسق المعيشة للمكلف بالضريبة وحالته المادية، حيث يتبع المحقق طرق مختلفة عن طرق التحقيق في المحاسبة، ليقوم بعد حصوله على كل المعطيات والمعلومات بتأسيس ميزان مالي يدوّن فيه مجموعة إيرادات المكلف من جهة، ومجموع النفقات لكل سنة مالية، وهذا ما يسمح بالوصول للفوارق غير المبرّرة.

تقوم الإدارة الجبائية بالتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على الثروة، سواء لديهم التزامات متعلقة بهاتين الضريبتين أم لا[3]، ويمكن أن يكون هذا النوع من الرقابة في بعض الحالات امتدادًا للتحقيق في المحاسبة، خاصة عندما لا يمكن للمحاسبة أن تكشف مكامن الغش والإغفالات للأشخاص الطبيعيين ومسيري الشركات.

ما يميّز هذا الشكل من الرقابة هو نطاق تطبيقه الذي يقتصر على الأشخاص الطبعيين، ما يعني أنه يستهدف بالدرجة الأولى المؤسسات الفردية خاصة تلك التي لا تمسك محاسبة منتظمة[4]، من جهة أخرى تخضع شركات الأموال وشركات الأشخاص لأسلوبي التحقيق المحاسبي والتحقيق المصوب.

المطلب الثاني: ضمانات وواجبات المكلف بالضريبة

منح المشرّع حقوق وضمانات للمكلف قبل وأثناء مباشرة الرقابة الجبائية وذلك من أجل تمكينه من تحضير وجمع المستندات والدّفاتر التي ستكون موضوع الرقابة.

1- الضمانات الممنوحة للمكلف الخاضع للرقابة: تتمثل هذه الضمانات فيما يأتي:

1-1- إرسال الإشعار بالتحقق وتقديم ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة:

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقًا بميثاق حقوق وواجبات المكلف المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجلٍ للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداءا من تاريخ تسليم هذا الإشعار[5]، يتضمن هذا الإشعار ألقاب وأسماء ورتب المحققين، توقيت أول تدخّل والفترة المعينة بالتحقيق، والضرائب والرسوم والحقوق المعنية، وكذا المستندات والوثائق المطلوبة.

---

(1) بن عودة أمال وآخرون، (2019): واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، (العدد 02)، ص 89.

(2) Jacques Grosclaude, Philype Marchessou, (1998) : procedures fiscales, Dalloz, Paris, France, P129.

(3) المادة 34 من قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية رقم 89 مؤرخة في 29 ديسمبر 2022، ص 15.

(4) زواق الحواس، (2022): جباية المؤسسة، بدون طبعة، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر ص 454.

(5) عباس عبد الرزاق، (2012): التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى، الجزائر، ص 15.

1-2- حق الاستعانة بمستشار: يجب أن يشير الإشعار بالتحقيق صراحة تحت إمكانية بطلان الإجراء، إمكانية استعانة المكلف بمستشار أثناء إجراء عملية الرقابة من اختياره[1]، والهدف من هذا الحق أن يضمن المكلف دفاعا جيّدا عن حقوقه والمساعدة أثناء سير عملية التحقيق، وحق الاستعانة بمستشار ليس إلزاميا وغيابه لا يبطل الإجراءات.

كما أن حضور المستشار ليس ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي تفقد قيمتها في حالة إذا ما تم تأجيلها[2].

1-3- عدم تجديد الرقابة: عند انتهاء التحقيق في المحاسبة المتعلقة بفترة معيّنة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب والرسوم، لا يمكن للإدارة الجبائية الشروع في تحقيق جديد لنفس القيود المحاسبية، بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم ولنفس الفترة، إلا إذا تبين للإدارة استعمال المكلف لمناورات تدليسية أو قدّم معلومات خاطئة وغير كاملة خلال عملية الرقابة[3]، إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى، فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا[4].

1-4- تحديد فترة إجراء التحقيق: خلال عملية الرقابة الجبائية، وتحت طائلة بطلان الإجراء لا يمكن أن تستغرق مدة التحقيق أكثر من شهرين أو ثلاثة أشهر، أو ستة أشهر، أو تسعة أشهر، أو سنة، وهذا حسب نوع الرقابة، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-7) : الفترات القصوى لعملية الرقابة الجبائية.

	الفترة القصوى للتحقيق	
	مؤسسات تأدية الخدمات	**كل المؤسسات الأخرى**
التحقيق في المحاسبة	- ثلاثة (03) أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 000 000 1 دج لكل سنة مالية. - ستة (06) أشهر إذا كان رقم الأعمال يزيد عن 000 000 1 دج ويقل أو يساوي 000000 5 دج .	- ثلاثة (03) أشهر إذا كان رقم الأعمال لا يتجاوز 000 000 2 دج لكل سنة مالية. - ستة (06) أشهر إذاكان رقم الأعمال يزيد عن 000 000 2دج ويقل أو يساوي 000 000 10 دج - تسعة(09) أشهر إذا كان رقم

[1] Code de procédures fiscales, (2023) : Art 20-04, P11

[2] المديرية العامة للضرائب، (2017): ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص9.

[3] موقع المديرية العامة للضرئب، https://www.mfdgi.gov.dz/ar/2014-05-29-13-06-51/147-2014-07-17-14-19-38/389-2014-06-01-10-51-58n.

[4] عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 47.

	– تسعة(09) أشهر إذا كان رقم الأعمال يزيد عن 5000000دج.	الأعمال يزيد عن 10000000دج.
التحقيق المصوب	شهرين (02) مهما كان رقم الأعمال.	
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	لا تتعدى مدة التحقيق سنة (1) واحدة.	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على قانون الإجراءات الجبائية 2023.

1-5- ضمانات متعلقة بإجراء التقويم: بالإضافة إلى الضمانات المتعلقة بسير التحقيق، يستفيد المكلف من ضمانات أخرى متعلقة بإجراء التقويم وتتمثل في:

1-5-1- الإشعار بالتقويم الأولي: يتعين على الإدارة الجبائية إبلاغ المكلف بنتائج الرقابة الجبائية بواسطة إشعار بإعادة التقييم؛ وهذا حتى في غياب إعادة تقييم أو في حالة رفض المحاسبة، ويكون هذا الإشعار مفصّلا ومبررا بكيفيات إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، يرسل بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام[1]، وهذا ما يسمح للمكلف بمعرفة أسباب وطرق التقويم المتّبعة والإدلاء بملاحظاته.

1-5-2- حق الرد: في حالة التحقيق في المحاسبة والتحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة يتمتع المكلف بآجال أربعين (40) يوما لإرسال ملاحظاته وتبريراته، أما في حالة التحقيق المصوّب فللمكلف أجل مدّته ثلاثون (30) يوما.

1-5-3- حق التقادم: يقصد بالتقادم أنه بعد مرور مدة زمنية تصبح الالتزامات غير واجبة وتعفى من كل عقوبة أي يسقط حق ملزم[2]ويحدّد أجل التقادم في التشريع الضريبي بأربعة سنوات، حيث لا يمكن للإدارة الجبائية فرض ضرائب بعد مرور هذه الفترة.

1-5-4- حق الطعن: يمكن للمكلف أن يلجأ إلى مدير كبريات المؤسسات، المدير الولائي للضرائب، رئيس مركز الضرائب للنظر في الصعوبات التي تنشأ خلال التحقيق أو النتائج المترتبة عنه، يعتبر هذا الحق ضمانا لصيانة حقوق المكلفين إن تبين للمكلف أنه قد أخضع جُورا أو على أسس مفرطة زيادة على ذلك يحق للمشتكي أن يلجأ إلى لجان الطعن المتواجدة على مستوى الدائرة أو الولاية أو الإدارة المركزية، يمكن له أيضا الطعن أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي[3]، ولكي تقبل هذه الشكوى لا بدّ أن تقدم في آجالها المحددة وفي شكلها المطلوب، وأن تحتوي على المعلومات التي تمكّن الإدارة من دراستها.[4]

[1] المديرية العامة للضرائب، (2021): إجراءات الرقابة الجبائية، ص 11.
[2] المادة 308 من القانون المدني الجزائري.
[3] المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة، ص 23.
[4] أمزيان عزيز، (2005): المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دون طبعة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ص 11.

2- واجبات المكلف بالضريبة: تهدف الرقابة الجبائية إلى التّأكد من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة، ولهذا ألزم المشرع المكلفين بالضريبة، بالإضافة إلى الالتزامات المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي التزامات جبائية تتمثل في مجموعة من التصريحات الدورية بعد القيام بالتصريح بالوجود، وتتمثل هذه التصريحات في:

- **التصريحات الشهرية:** يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي تقديم كشف رقم الأعمال نموذج (G50) على مستوى المقر الاجتماعي لهم، يشمل هذا التصريح الضرائب والرسوم الواجبة التسديد وكذا تلك المقتطعة من المصدر، وذلك قبل 20 من الشهر الذي يلي الشهر الذي تحققت فيه الإيرادات، في حين يقوم المكلفون التابعون للمصالح المجهزة بالنظام المعلوماتي "جبايتك" بالتصريح شهريا من خلال هذه البوابة.
- **التصريحات السنوية:** إضافة إلى التصريحات الشهرية ألزم المشرع المكلّف بالضريبة الخاضع للنظام الحقيقي اكتتاب تصريحات سنوية قبل 30 أبريل في مكان إقامة المؤسسة ويتعلق الأمر بالتصريحات السنوية برقم الأعمال(G4/G11) والميزانية الجبائية، الكشف التفصيلي للأجور والمرتبات، الكشف التفصيلي للزبائن. كما يتوجب على المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب المجهزة بالنظام المعلوماتي إكتتاب الكشف التلخيصي السنوي (ERA) إلكترونيا تزامنا مع اكتتاب التصريحات السنوية للمداخيل والنتائج؛ وهو ما تم تطبيقه أول مرة ابتداءا من سنة 2022، ويهدف هذا الإجراء لاستغلال أفضل للبيانات الجبائية وإجراء المقارنات، مما يساعد في إعداد برامج الرقابة الجبائية[1].

المطلب الثالث: الإجراءات الأولية للرقابة الجبائية:

حتى تتم عملية الرقابة الجبائية على أحسن وجه، وتؤدي الأهداف المرجوّة منها، وضع المشرع جملة من الإجراءات لسير العملية بدءا بمرحلة التحضير لتتبعها عمليات التدخل بعين المكان والشروع في التحقيق، وتنتهي بإجراءات ما بعد التقويم، وسنركّز في هذا المطلب على الإجراءات المتخذة في عملية التحقيق في المحاسبة نظرا لارتباطه بموضوع دراستنا.

1- إعداد برامج الرقابة: تعتبر عملية برمجة الملفات الخطوة التمهيدية الأولى التي تقوم بها الإدارة الجبائية، حيث يتم الاعتماد على جملة من المقاييس والمعايير، نذكر منها:[2]

- التصريحات المتكررة بالخسائر خلال السنوات الماضية؛
- اكتشاف تجاوزات وأخطاء أثناء الرقابة الشكلية؛
- أهمية رقم الأعمال المصرح به في السنتين الأخيرتين؛

[1] كماش حسين، بوخدوني لقمان، (2022): رقمنة الإدارة الجبائية كتوجه لتحسين الخدمات في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر 1992-2022 -حالة البوابات الإلكترونية "جبايتك" و "مساهمتك"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، (العدد02)، ص 77.

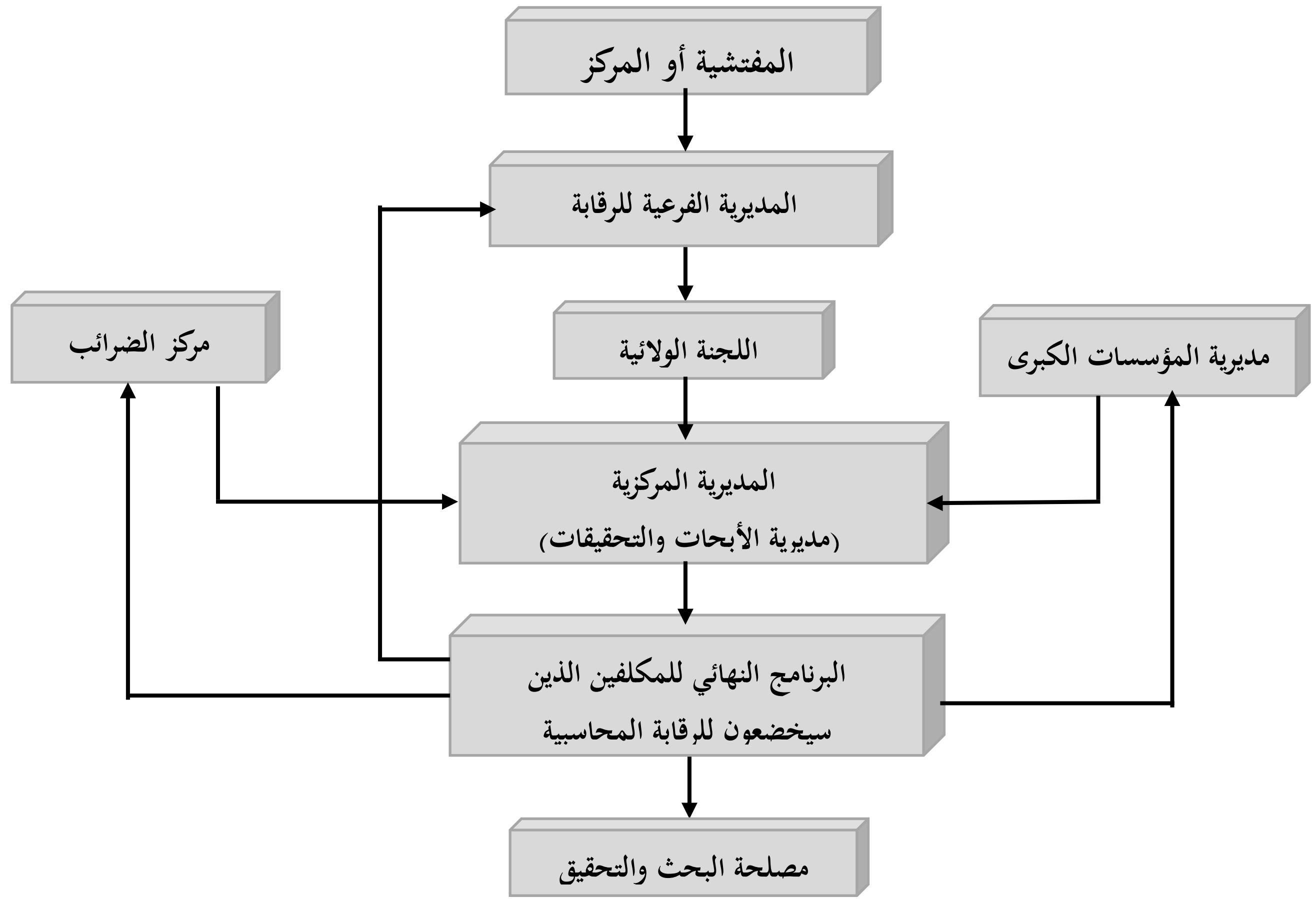
[2] وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، التعليمة رقم 38 مؤرخة في 1997/02/27 متعلقة بمعايير اختيار الملفات للرقابة الجبائية.

- ضعف الهامش الإجمالي مقارنة بالهامش المطبّق في النشاط؛
- عدم خضوع المكلف للرقابة منذ فترة طويلة؛
- عدم مطابقة المداخيل المصرح بها مع مستوى معيشة المكلف؛
- تكرار الرصيد الدائن للرسم على القيمة المضافة.

ويمرّ إعداد هذا البرنامج على عدة مراحل؛ إذ تقوم كل مفتشية أو مركز بإعداد قائمة أولية تقترح فيها المكلفين المقترحين لعملية الرقابة ثم ترسلها إلى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية، حيث ستنظر فيها لجنة ولائية، ليتم بعدها إرسال القائمة للمديرية المركزية للأبحاث والتحقيقات لتقوم هذه الأخيرة بفحص وتحليل الاقتراحات، كما يمكن لها إضافة مكلفين آخرين بناء على معطيات أخرى لتقوم بعدها بضبط البرنامج النهائي للمكلفين الذين سيخضعون للرقابة الجبائية، ويمكن إبراز عملية برمجة المكلفين من خلال الشكل الآتي:



الشكل رقم (3-7): آلية برمجة المكلفين في الرقابة المحاسبية.



المصدر: من إعداد الباحث.

2- التحضير للرقابة الجبائية: يقوم المحققون قبل بداية عملية الرقابة الجبائية بأعمال تسمح لهم بأخذ صورة كاملة وشاملة عن المكلف بالضريبة، حيث يتجه المحقق لسحب الملف من المفتشية أو المركز ليقوم بدراسة كل الوثائق

والمستندات الموجودة فيه وجمع كل المعلومات التي قد تساعده في أداء مهمته أثناء التحقيق[1]، ويقوم المحقق بترتيب الوثائق حسب تسلسلها الزمني والتأكد من إرفاق جميع الوثائق الخاصة بالملف موضوع الرقابة.

ويمكن للمحقق أن يقوم بأبحاث خارجية لاستكمال المعلومات باستعماله لحق الإطلاع لدى الهيئات والمصالح التي قد تمده بمعلومات مهمة للتحقيق في المحاسبة[2]، ويمكن للمحقق من خلالها تقدير درجة مصداقية تصريحات المكلف بالضريبة ومعرفة النقاط الواجب التحقق منها.

3- الشروع في التحقيق: بعد قيام المحققين بجمع المعلومات والبيانات بطريقة سليمة، والتحقق من مدى مراعاة المكلف للتشريع الضريبي المعمول به وبعد استكمال جميع العمليات التحضيرية، يتم المباشرة في عملية التحقيق.

3-1- الإشعار بالتحقيق Avis de vérification: لا يمكن مباشرة التحقيق المحاسبي إلا بعد إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق تسليم أو إرسال إشعار بالتحقيق مقابل وصل بالإستلام مرفقا بميثاق المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته، على أن يستفيد من أجل مدة عشرة (10) أيام للتحضير ابتداءا من تاريخ استلام هذا الإشعار[3]، ويجب أن يتضمن هذا الإشعار جملة من البيانات تتمثل في الوثائق المعنية بالتحقيق والفترة التي يتم التحقيق فيها، الضرائب والرسوم المعنية وتاريخ التدخل الأول، بالإضافة إلى أسماء وألقاب ورتب المحققين.

3-2- التدخل بعين المكان: تجري الرقابة في حالة التحقيق في المحاسبة في مقر مؤسسة المكلف، وخلال التدخل الأول يسعى المحققون لمعرفة منطق سير المؤسسة والمسك المنتظم للدفاتر المحاسبية من حيث الشكل على الأقل[4]. والتدخل هو آلية لتفعيل الحوار التناقضي، وذلك بإعلام المكلف بالملاحظات مما يجلب عدم التفاهم ويحدّ من الاضطراب خلال فترة التحقيق، وتتضمن هذه المحادثة التنظيم العام للمؤسسة ووسائلها، موضوعها بدقة، مكانتها في السوق، زيادة وحدات الإنتاج والمحلات التي تسمح بإعطاء فكرة حول المكلف والوصول إلى العديد من الاستنتاجات[5].

4- فحص المحاسبة: بعد المراحل التمهيدية يأتي دور فحص المحاسبة من خلال الدفاتر المحاسبية وطرق تقييد العمليات المحاسبية، ويُقسم الفحص إلى فحص من حيث الشكل، وآخر من حيث المضمون.

4-1- فحص المحاسبة من حيث الشكل: يتم فحص المحاسبة من حيث الشكل بالتأكّد من المسك الصحيح والمنتظم للمحاسبة، وذلك بتوفر الشروط الآتية[6]:

- المحاسبة كاملة ومنتظمة ومدعمة بالوثائق الضرورية وفق النظام المحاسبي المالي.

---

[1] عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 65.

[2] Jacque Groxlaude, Philippe Marchessou, OpCit, P127.

[3] المادة 20-4 من قانون الإجراءات الجبائية 2023، ص 11.

[4] أحمد فنيدس، مرجع سابق، ص 172.

[5] بن عمارة منصور، مرجع سابق.

[6] بن عمارة ميلود، (2018): الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، الجزائر، ص 223.

- توفر السجلات والدفاتر المحاسبية مرقمة، ومؤشّر عليها من رئيس المحكمة.
- المحاسبة متسلسلة وصحيحة رياضيا، وذلك بتساوي المجاميع المدينة والدّائنة.

4-2- فحص المحاسبة من حيث المضمون: بعد فحص المحاسبة من حيث الشكل ينتقل المحقق لفحصها من حيث المضمون بشكل مفصل مع عدم إهمال أي حساب مهما كان السند المستعمل لحفظ المعلومات، ومن أهم النقاط الأساسية التي يقوم المحقّقون بمراقبتها في هذه في هذه المرحلة:

- مراقبة التسجيلات والبيانات المحاسبية؛
- مراقبة حسابات الميزانية؛
- فحص حسابات النتائج والتسيير.

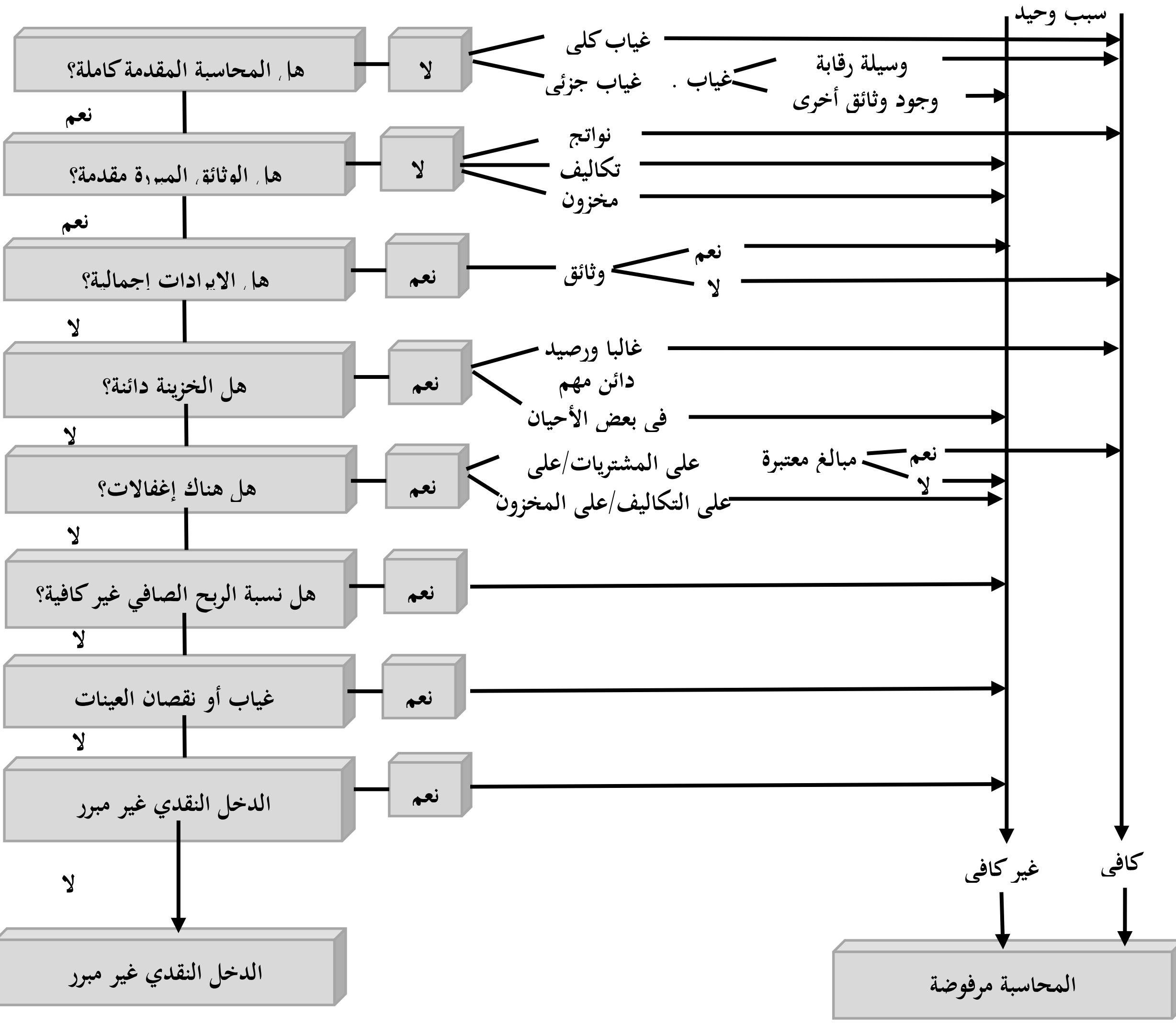
قرار المحققين، إمّا بالقبول أو الرّفض يتم استنادًا إلى نتائج التحقيق المحاسبي وفحص المحاسبة من حيث الشكل والمضمون. بعد انتهاء عملية التحقيق وفحص المعلومات والوثائق، يتم تقييم الامتثال للتشريع الضريبي وتوثيق أي مخالفات تم اكتشافها.

إذا كانت المحاسبة مطابقة للقوانين والأنظمة المحاسبية المعمول بها، ولم يتم اكتشاف أية مخالفات، فإن قرار المحققين سيكون بالقبول، وسيتمّ إغلاق ملف التحقيق دون مزيد من الإجراءات.

أمّا إذا تم اكتشاف مخالفات أو عدم امتثال للتشريع الضريبي، فإن قرار المحققين سيكون بالرفض، وستتخذ إجراءات قانونية ضد المكلف بالضريبة لتصحيح الأسس وفرض الضرائب والعقوبات المناسبة على الانتهاكات.

عند التحقيق من محاسبة المكلف يتخذ المحققون قرارًا إما بالقبول أو الرفض قرار المحققين بالقبول أو الرفض، هو نتيجة للتحقيق المهني والدقيق الذي يهدف لضمان امتثال المكلفين للقوانين الضريبية والحفاظ على نظام ضريبي عادل ومتوازن. ويمكن أن نبين ذلك من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (8-3): قرار المحققين، إما بالقبول أو الرفض.



المصدر: بن عمارة منصور، (2016): أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر ص163.

5- إجراءات ما بعد التقويم: بعد إتمام الخطوات السابقة وإثبات النقائص والإغفالات يتخذ المحققون إجراءات التصحيح الحضوري أو التلقائي بعد إرسال الإشعار الأول للمكلف بنتائج التحقيق[1]، يجب أن يكون الإشعار مفصّلا ومبسطا بما يسمح للمكلف بمعرفة طرق إعادة تشكيل الأسس وتقديم الملاحظات وإبداء رأيه.

وعلى هذا الأساس يتعين على الإدارة الجبائية توفير البيانات الآتية في التبليغ بإعادة التقييم:[2]

- النتائج المفصّلة لعملية التحقيق في المحاسبة؛

[1] قرواط حسينة، (2019): دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي "دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، ص 123.

[2] المديرية العامة للضرائب، (2021): إجراءات الرقابة الجبائية، ص 11.

- إرسال الإشعار، ولو في غياب التقويمات، أو في حالة رفض المحاسبة؛
- إمكانية الإستعانة بمستشار؛
- إمكانية التماسٍ في الرد فيما يخص المسائل الفعلية والقانونية؛
- الاستفادة من حق قانوني، والمتمثل في أجل 40 يوما لإبداء رأيه وملاحظاته.

تقوم الإدارة الجبائية بتحديد الوضعية النهائية عن طريق التبليغ النهائي حيث تصبح هذه الضرائب نهائية، ويتم إنهاء عملية التحقيق بإصدار الأوردة من طرف الإدارة مع حساب الحقوق والغرامات التي تكون على عاتق المكلف.

المطلب الرابع: طرق ومناهج التحقيق المحاسبي في إطار الرقابة الجبائية.

بعد اتخاذ المحققين القرار بشأن قبول المحاسبة، يتنقل إلى فحص المضمون بالتحقيق في كل المعطيات والمستندات باستخدام طرق ومناهج مختلفة وتختلف حسب طبيعة ونشاط المؤسسة الخاضعة للرقابة الجبائية ومؤهلات وقدرات الأعوان المحققين.

1- فحص ومراقبة المعطيات المحاسبية: يشمل هذا النوع من المراقبة كل العوامل المؤثرة في حساب النتائج وتتمثل أساسا في المشتريات، المخزونات بمختلف أنواعها والمبيعات.

1-1- فحص المشتريات: يمكن التحقق من عدة أنواع من المخالفات المتعلقة بالمشتريات، سواء تخفيض أو تضخيم للمشتريات أو تجاوزات في استرجاع الرسم على القيمة المضافة:(1)

أ – تخفيض المشتريات: إنّ تخفيض المشتريات عادة ما يكون الغرض منه عدم الكشف عن المبيعات، وهذا النوع من التجاوزات أصبح كثير الاستعمال ويظهر في الأشكال الآتية:

- عدم تسجيل كل فواتير الشراء أو مشتريات دون فواتير، ويمكن اكتشاف التجاوزات عن طريق مقارنة سندات الطلب أو التسجيلات المحاسبية للمورّدين؛
- ارتكاب أخطاء مادية متعمدة أو غير متعمدة (جمع أو ترحيل خاطئ)؛
- مشتريات بفواتير وهمية (مزورة).

يمكن للمحققين مراقبة السلع والبضائع الموجودة بالمخازن، سندات الطلب وسندات التحويل، مع الأخذ بعين الاعتبار مخزون أول مدة، ومخزون نهاية المدة.

ب– تضخيم الفواتير: إن الهدف من تضخيم الفواتير هو تضخيم الأعباء وعليه تخفيض المداخيل الخاضعة للضريبة وتتمثل فيما يأتي:

- تسجيل الفاتورة مرّتين مرتين، وفي تاريخين مختلفين؛
- تسجيل فواتير وهمية، أو تسجيل الفاتورة نفسها في يوميتين مساعدتين مختلفتين؛

(1) Guide de vérificateur de comptabilité, (2001) : Direction des recherches et vérification, DGI, Ministere de finance, Algerie, P.p 57,58.

- التسجيل في الجانب المدني لحساب المشتريات والتجهيزات ومصارف الصيانة الخاصة بصاحب المؤسسة أو الشركاء.

تجدر الإشارة إلى أنّ تضخيم الفواتير جد شائع لدى المكلفين الذين لا يمكنهم إخفاء رقم أعمالهم، كمقاولات البناء والأشغال العمومية المتعاقدين بصفقات لحساب الدولة؛ لهذا يتوجب على المحققين إجراء فحص دقيق لفواتير الكراء، وصولات الطلبات، كشوفات الموردين والكشوفات البنكية.

ج- مراقبة استرجاع الرسم على القيمة المضافة للمشتريات: يرتكب العديد من المكلفين أخطاء وتجاوزات متعمدة وغير متعمدة أثناء استرجاع الرسم على القيمة المضافة أثناء التصريح الشهري برقم الأعمال، ويظهر ذلك في الأشكال الآتية:

- استرجاع الرّسم على القيمة المضافة لمشتريات وهمية.
- تخفيضات غير مبرّرة لمبلغ الرسم على القيمة المضافة.
- استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة واحدة مرّتين في تصريحين مختلفين.

1-2- مراقبة المخزونات والأشغال قيد التنفيذ: تتشكل المخزونات من البضائع، المواد الأولية واللوازم، منتجات منتهية أو نصف منتهية، سلع وخدمات قيد الإنتاج وغيرها، يتوجب على المحققين مراقبتها بدقة، والتأكد من مطابقتها للعناصر المسجلة في دفتر الجرد، ومن خلال هذه الرقابة يمكن أن يظهر لنا نوعان من الخلل:[1]

- الجرد لا يظهر إلا جزء من المخزونات (تخفيض كمية المخزون).
- الجرد يظهر الكميات الحقيقية للمخزون ولكنها مسعرة بقيمة أقل من السعر الحقيقي.

أمّا بخصوص الأشغال الجارية؛ فيقوم المحقّقون بفحص وضعيات الأشغال المنجزة وتقارير رؤساء الورشات وبطاقات التّصنيع، وأنّه قد تمّ إدراج كلّ التّكاليف في المحاسبة.

1-3- فحص المبيعات: يعتمد المحقّقون للكشف عن الاختلالات على مستوى المبيعات على فواتير البيع وصولات الإخراج، الدّفاتر المحاسبية للزّبائن بأرقام الأعمال المصرّح بها وغيرها من الوثائق، ومن أهمّ المخالفات التي يمكن اكتشافها:[2]

- تخفيض المبالغ الفعلية لبعض المبيعات، أو البيع من غير فواتير.
- عدم تسجيل الإيرادات المتأتّية من بيع المهملات والفضلات، أو من نشاطات بيع بعض المنتجات.
- التّسجيل في الجانب المدين لحسابات المبيعات مردودات وهمية للبضائع.
- عدم تسجيل مبالغ البضائع المستعملة من المكلّف لحاجته الشخصية.

---

[1] بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 15.

[2] عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 131.

2- فحص حسابات الميزانية وحسابات النتائج: يُولي المحقّقون اهتماما بالغًا لمراجعة وفحص كل الحسابات ومدى مطابقة البيانات المحاسبية والأوعية الضّريبية المصرح بها، كذلك احترام قواعد التقييم المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي، وسيتمّ التطرق للإجراءات المتبعة في هذا الفحص بالتفصيل في المبحث اللاّحق.

3- طرق إعادة تشكيل الأسس: تتم الرقابة الجبائية بتقنيات وطرق مختلفة وذلك حسب نوع أو أنواع الضرائب المعنية، طبيعة وأهمية الملفات، مؤهلات وكفاءات الأعوان المحققين.(1)

3-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال باستعمال الحساب المالي: يتم تطبيق هذه الطريقة على أنشطة الأشغال العمومية والبناء والأنشطة ذات الطابع الخدماتي(2)، تستعمل هذه الطريقة في التحقيق مهما كانت نتائجه رفضًا أو قبولا، وتستعمل فيها الحسابات البنكية البريدية، الصندوق وتسبيقات الزبائن كمنطلق للتحقيق، حيث يقوم المحققون بتحديد الإيرادات التي حصّلها المكلف عن طريق حساب مجمل المبالغ المودعة في الصندوق، وكذا الأرصدة الدائنة للحساب البنكي للمكلف، مع الأخذ بعين الاعتبار كلٍّ من أرصدة بداية ونهاية الدورة، وتغيّرات تسبيقات الزبائن.

يتمّ إعداد الحساب المالي لتحديد المقبوضات الفعلية للمكلف بموضوع التحقيق، ويتمّ حساب الصّيغة المالية في الجدول الآتي:

الجدول رقم (3-8) :جدول يبين كيفية إعادة تشكيل رقم الأعمال باستعمال الحساب المالي.

المبالغ المدينة لحساب الصندوق.
(+) المبالغ المدينة لحسابات البنوك (المبالغ المقبوضة).
(-) مختلف الحسومات.*
(=) مجموع المقبوضات الصافية.
(+) حساب تسبيقات الزبائن في 01/01.
(+) حساب الزبائن في 12/31.
(-) حساب تسبيقات الزبائن في 12/31.
(-) حساب الزبائن في 01/01.
(=) رقم الأعمال المشكل بكل الرسوم.

(1) Theiry Lambert, (1985) : Redressement fiscal, Edition economica, France, P44.

* نقصد بالحسومات المبالغ التي ليست لها علاقة برقم الأعمال مثل القروض والسلفيات، المساهمات المالية للشركاء، التحويلات المالية الداخلية

(2) لجناف عبد الرزاق، (2018): دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري- دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، (العدد 02)، ص 174.

(-) الرسم على القيمة المضافة.
(=) رقم الأعمال المشكل الحقيقي بدون رسوم.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على Guide de vérification ص 125.

تتم مقارنة رقم الأعمال المعاد تشكيله برقم الأعمال المصرّح به للوصول للفارق غير المصرح به، يتوجب على المحققين طلب توضيحات من المكلف بالضريبة لتبرير هذه الفوارق، وفي حالة عدم تقديم هذه التبريرات أو عدم اقتناع المحققين بها، يعاد تأسيس القواعد الضريبية وإعادة تشكيل رقم الأعمال وحساب الضرائب المفروضة.

3-2- إعادة تشكيل رقم الأعمال بالاستعمال الحساب الكمي: يعتبر هذا المنهج أكثر المناهج استعمالا من طرف المحققين ويمكن استعماله في أغلب النشاطات عدا نشاطات المهن الحرة وبعض النشاطات الأخرى[1]، يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال حسب هذه الطريقة اعتمادًا على المخزونات في بداية المدة والمخزونات في نهاية المدة والمشتريات، يستخدم المحقّقون في غالب الأحيان هذه الطريقة لبساطتها، وتوافقها مع معظم النشاطات، وتختلف صيغ الحساب لهذه الطريقة باختلاف نشاط المؤسسة[2]:

أ- المؤسسات التجارية: يتم إعادة تشكيل رقم الأعمال باستخراج الفرق بين الاستهلاك المصرّح والاستهلاك الفعلي المتوصّل إليه خلال عملية التحقيق وذلك باستعمال الصّيغة الآتية:

الشكل رقم (3-9): طريقة الحساب الكمي في المؤسسات التجارية.

المخزون الأولي

(+) المشتريات.

(-) المخزون النهائي.

(=) الاستهلاك الفعلي.

(-) الاستهلاك المصرح به.

= الفارق (الاستهلاك المخفي).

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على Guide de vérificateur de comptabilité، ص 122.

يتم أولا حساب معامل الإخفاء المتمثل في النسبة بين الاستهلاك المخفي والاستهلاك المصرح به.

(1) ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، (2016): فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، (العدد 01)، ص 34.

* نقصد بالحسومات، المبالغ التي ليست لها علاقة برقم الأعمال، مثل القروض والتسلفيات، المساهمات المالية للشركاء، التّحويلات المالية الداخلية.

(2) Guide de vérificateur de comptabilité,(2001), Op.cit, PP 122,123.

معامل الإخفاء = الاستهلاك المخفي / الاستهلاك المصرّح به.

وبعدها يقوم المحقّقون باستخراج رقم الأعمال المخفي كما يأتي:

رقم الأعمال المخفي = رقم الأعمال المصرّح به X معامل الإخفاء.

رقم الأعمال المعاد تشكيله = رقم الأعمال المصرّح به + رقم الأعمال المخفي.

ب- **المؤسسات الإنتاجية**: ويتمّ الحساب الكمي في المؤسّسات الإنتاجية وفق الصّيغة الآتية:

الشكل رقم (3-10): طريقة الحساب الكمي للمؤسسات الإنتاجية.

المخزون الأولي للمادة الأولية.
(+) مشتريات المادة الأولية.
(-) المخزون النهائي للمادة الأولية.
(=) الاستهلاك الخام الصافي للمادة الأولية.
(-) المهملات والفضلات.
(=) الاستهلاك الصافي للمادة الأولية.
(+) مخزون أولي للمنتج المحوّل من المادة الأولية.
(-) مخزون نهائي للمنتج المحوّل من المادة الأولية.
الفارق المخفي

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على Guide de vérificateur de comptabilité، ص 123.

3-3- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من تكاليف الإنتاج: يمكن للمحقّقين إعادة تشكيل الإيرادات الفعلية انطلاقا من بعض تكاليف الإنتاج فمثلا في المؤسسات الإنتاجية يمكن العودة لاستهلاك الطّاقة الكهربائية أو استهلاك الغاز للوصول إلى الإنتاج الفعلي، كما يمكن مقارنة الأجور والرواتب المدفوعة مع رقم الأعمال المصرح به للسنوات قيد التحقيق، ويمكن كذلك إعادة تشكيل رقم الأعمال في مؤسسات نقل المسافرين، ونقل البضائع انطلاقا من استهلاكات الوقود والزّيت.[1]

[1] عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 169.

3-4- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من دراسة السّعر: تستخدم الإدارة الجبائية حقها في الاطّلاع والرقابة للحصول على المشتريات الحقيقية للمكلف الخاضع للتحقيق، فإذا كانت هذه المعطيات غير مساوية للمشتريات المصرّح بها، يتم إعادة تكوين رقم الأعمال انطلاقًا من الفارق المحصّل عليه باستعمال العلاقة الآتية:[1]

$$(\text{أ}) = \frac{\text{مجموع المنتوجات}}{\text{مواد ولوازم مستهلكة}} \quad \text{أو} \quad \frac{\text{المبيعات}}{\text{بضائع مستهلكة}}$$

وعليه؛ لتكوين رقم الأعمال غير المصرّح به يقوم بالعملية الآتية:

رقم الأعمال غير مصرّح به = المشتريات غير المصرّح بها x (أ).

على أن تكون نسبة الرّبح الخام المطبقة هي النسبة الأعلى للأربع سنوات المعنية بالتحقيق.

3-5- إعادة تشكيل رقم الأعمال من خلال تحليل التدفقات المالية:

يقوم المحققون بتحليل جميع التحويلات المالية من الصندوق والبنك إلى الحسابات الشخصية، خاصة مع عدم وجود علاقة سببية بين المداخيل المصرح بها وعناصر ثراء المكلف الخاضع للتحقيق، ويترتب عن ذلك إعادة تشكيل المداخيل، من خلال تحليل التدفقات المالية في الحالات الآتية:[2]

- دفوعات نقدية هامة في الحسابات الشخصية للمكلف التي لم يستطيع هذا الأخير تبرير مصادرها.
- رصيد سلبي لميزان الصندوق الذي لم يستطيع المكلّف تحديده نقدا.
- شيكات الزبائن المدفوعة في الحسابات الشخصية.
- مداخيل نقدية هامة مسجلة محاسبيا في حساب المستغل.

3-6- إعادة تشكيل رقم الأعمال انطلاقا من نسبة التكوين: بعد أن يتأكد المحققون من وجود علاقة نسبية ثابتة بين العناصر المكونة للمنتج والمنتج النهائي، فمثلا لإنتاج واحد لتر من الحليب المدعم في الملبنات يتمّ استهلاك 103غراما من بودرة الحليب[3]، 53غراما، منها بودرة الحليب 26% و45 غراما من بودرة الحليب0%، وانطلاقا من نسب تكوين المنتج نستخرج أرقام الأعمال المخفية بضرب هذه الكمّيات في السّعر الوحدوي.

3-7- إعادة تشكيل رقم الأعمال من مؤشّرات مختلفة:

[1] أحمد يساس، (2016): طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر: واقع واقتراحات، مجلة دراسات – العدد الاقتصادي – المجلد 7، (العدد 1)، ص 197.

[2] بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 177.

[3] المرسوم التنفيذي 17-362 المتضمن تحديد أسعار الحليب المبستر والموضّب في الأكياس عند الإنتاج، وفي مختلف مراحل التوزيع، ج ر 74مؤرّخة في 25 ديسمبر 2017، ص 05.

يمكن للمحققين إعادة تشكيل أرقام الأعمال الفعلية انطلاقا من بعض المؤشّرات؛ فمثلا يمكن استعمال سجل مصالح الشّرطة المدوّنة فيه أسماء الأشخاص المقيمين في الفنادق والمنتجات السياحية للوصول للإيرادات الحقيقية، كما يمكن مثلا لمشتريات المشروبات أن تساهم في إعادة تشكيل الإيرادات الفعلية في المطاعم(1).

المبحث الثالث: دور فحص وتدقيق مُخرجات النظام المحاسبي المالي في الرقابة الجبائية.

تعتمد الادارة الجبائية على المحاسبة المالية كوسيلة إثبات مصداقية وصحة القواعد المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة، وفي حالة الرقابة الجبائية لا يمكن الاستغناء عنها لاكتشاف التجاوزات والأخطاء في التصريحات المكتتبة.

تنص المادة 141 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على وجوب احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، ومن ناحية أخرى سمح القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، لكنه اشترط أن تحترم هذه الأخيرة الإجراءات الجبائية المعمول بها، وفي حالة إجراء رقابة جبائية يجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية على أن تشمل هذه الرقابة كل المعطيات والمعالجات المعلوماتية، يسعى هذا التطور التشريعي تجنب فحص عدد كبير من الوثائق والمخرجات الورقية، مما يسهل عمل المحققين أثناء عملية الفحص مع توفير الجهد والوقت، خاصة أن المشرّع قام بتسقيف فترة الرقابة بمختلف أشكالها.

لم تشمل القوائم الجبائية المطلوبة قانونا والواجب التصريح بها سنويا لدى الادارة الجبائية كل القوائم المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي مثل جدول تدفقات الخزينة والملاحق، لكن بإمكان المحقق أن يطلبها من المكلف اذا ما رأى انها قد توفر له معطيات تساهم بصفة مباشرة او غير مباشرة اثناء عملية التحقيق المحاسبي.

وبناءً على ما سبق قد يستفيد المحقق الجبائي من عدة عناصر في الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي للوصول إلى تجاوزات وأخطاء ارتكبها المكلف بالضريبة، والتي ينجم عنها تصحيحات جبائية.

المطلب الأول: فحص وتدقيق بنود الميزانية المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي:

يتم ترتيب حسابات الميزانية الجبائية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي حسب تواريخ الاستحقاق من طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل، يقوم المحقّقون في الكثير من الأحيان بالاستعانة بالدّفتر الكبير (دفتر الأستاذ) وميزان المراجعة للتّدقيق أكثر في الحسابات.

1-1- فحص وتدقيق حسابات رؤوس الأموال (الصنف1): تتمثل حسابات هذا الصّنف في:

حساب 10/رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها: عادة ما تكون أرصدة حسابات هذا الصّنف دائنة، كما يمكن لها أن تكون على شكل قيم نقدية أو عينية، يجب أن تكون كلّ العمليات المتعلقة بهذا الصنف مثبتةٌ بمستندات

(1) Guide de vérificateur de comptabilité, Op.cit, P 28.

قانونية من عقود رسمية ومحاضر المداولات للجمعية العامة أو الاستثنائية للشركاء، لفحص وتدقيق حسابات رأس المال يتأكد المحقّقون مما يأتي:[1]

- توافق رأس المال المدوّن في الميزانية، ورأس المال المدوّن في القانون الأساسي للشركة.
- التأكد من وفاء الشركاء المؤسّسين بالتزاماتهم.
- العودة إلى قرارات الجمعية العامة أو الاستثنائية، تعديلات القانون الأساسي لمعرفة كل ما يتعلق بالاحتياطات الواجبة تكوينها.
- التأكد أن الحصيلة الجبائية قد أُخذت بعين الاعتبار، في حالة تخفيض رأس المال.
- التحقيق في فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن التنسيقات، لأن ذلك يؤثر على نتيجة الدورة.
- التحقق من كل عمليات توزيع الأرباح أو الاحتياطات قد تم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي.
- التأكد من عدم المبالغة في الإحتياطات وعدم تضخيمها.
- في حالة توقف الشركة عن النشاط يجب إخضاع كل الاحتياطات للضريبة على الدخل.

حساب 12/نتيجة السنة المالية: تشمل نتائج السنوات التي لم يتم توزيع الأرباح فيها، ويتأكد المحققون من:[2]

- توفر جميع الشروط لتوزيع الأرباح؛
- مقارنة هوامش الربح ونتائج للمكلف، مع تلك المحددة من طرف الإدارة الجبائية؛
- أن الضريبة على الأرباح قد ذكرت في ربح السنة.

حساب13/ المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال: يقوم المحققون بفحص جميع الإعانات، سواء كانت إعانات التجهيز أو إعانات الاستثمار، وتتمثل التحقيقات الجبائية في التّأكد من:[3]

- طبيعة وأصل الإعانة المتحصّل عليها وتاريخ قبضها، مما قد يؤثر على العناصر الخاضعة للضريبة.
- تقديم جميع الوثائق التبريرية المرتبطة بالحصول على الإعانات، والتحقق من محاسبتها.
- أن المكلف قد حصل على كل الإعانات التي يخوّلها القانون.

حساب 15/المؤونات للأعباء، الخصوم غير الجارية: يتم تشكيل المؤونات في نهاية الدورة في حالة توقّع حدوث خسائر وحوادث محتملة مرتبطة بنشاط المؤسسة. وهي تمر بمرحلتين، مرحلة إنشاء المؤونة ومرحلة تسوية المؤونة وعلى المحققين التأكد من:[4]

- استوفاء المؤونات المشكّلة لجميع الشروط الشكلية والضمنية المطبقة في التشريع الجبائي المعمول به؛
- تقديم وثائق الإثبات، وفي حالة العكس يتم إعادة دمجها في الدخل الخاضع للضريبة؛

[1] صالح حميداتو، (2019): المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ص 146.

[2] بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 192.

[3] ولهي بوعلام، (2022): محاضرات في الجباية المعمقة، دون طبعة، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر، ص 192.

[4] Guide de vérificateur de comptabilité, Op.cit, P 84.

- أن الأعباء غير قابلة للخصم، قد تم إدماجها في الدخل الخاضع للضريبة.

حساب 16/ الإفتراضات والديون المماثلة: تستخدم الديون لتغطية احتياجات المؤسسة، سواء لتغطية اقتناء تثبيتات أو لاحتياجات تشغيلية وعليه يقوم المحققون في هذا الصدد بالتأكد من:

- توفر العقود والمستندات التبريرية والتسديدات القانونية؛
- صحة القيود المحاسَبية للقروض والفوائد الخاصة بها؛
- التسديدات لم يتم اقتطاعها من الأرباح والمداخيل الخاضعة للضريبة.

حساب 18/ حسابات الارتباط بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة: يقوم المحققون من التأكد من:

- الارتباط الفعلي للشركة الأم وفروعها؛
- القانون الأساسي ونوع الارتباط.

1-2- فحص وتحقيق حسابات التثبيتات (الصنف 2): تحتل التثبيثات مكانة في ميزانية المؤسسات، حيث عرفت عدة تغيرات حسب النظام المحاسبي المالي، مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني السابقة للاستثمارات، سواء في كيفيات التسجيل، أو في طرق القياس والتقييم أو في طرق الاهتلاك ويستوجب على المحققين التعمق في فحص الأملاك والقيم الدائمة التي تحوزها المؤسسة، ومن بين حسابات الصّنف نجد:

حساب 20/التثبيتات المعنوية: لحساب 20 عدّة حسابات فرعية ويتوجب على المحققين التأكد من:[1]

- صحة التسجيلات المحاسبية وأنّ تسجيلها مقيد خارج الرسم على القيمة المضافة القابلة للاسترجاع؛
- القيم المسجلة مُحاسبيا صحيحة، وتمثّل فعلا أصولا، وليست أعباء؛
- توفر الوثائق والمستندات التبريرية؛
- المصاريف الأولية مسجّلة كأعباء في الفترة الانتقالية التي حصلت فيها؛
- تكاليف الإنتاج صحيحة بما في ذلك المصاريف المباشرة في حالة إنشاء التثبيتات المعنوية من قبل الشركة نفسها.
- أنّ شهرة المحل الظاهرة في أصول الميزانية ناتجة عن عملية مع الغير وليست تثبيتات المؤسسة لنفسها.

حساب 21/ التثبيتات العينية: تتمثل التثبيتات في الموارد التي تستعمل لمدة طويلة (أكثر من سنة)، ولفحص حسابات التثبيتات العينية يعمل المحققون على التأكد مما يلي:[2]

- مدة الاستعمال الفعلي لهذه التثبيتات تجاوز السنة الواحدة؛
- التسجيل المحاسبي، كان بتكلفة الاقتناء أو تكلفة الإنتاج إذا كانت الشركة هي المنجزة لتثبيتها؛
- في حالة إنتاج هذه التثبيتات داخليا، يتم التأكد من تسجيل جميع تكاليف الحيازة بما في ذلك النفقات اللازمة لجعل الأصل جاهزة للاستعمال؛

---

(1) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 195.

(2) صالح حميداتو، مرجع سابق، ص 148.

- فصل سعر الأرض عن سعر المبنى، بما أنّ المبنى هو الخاضع للاهتلاك عكس الأرض التي لا تخضع للاهتلاك؛
- توفر الوثائق التبريرية ومطابقتها للتسجيلات المحاسبية؛
- أن التثبيتات المقتناة والمسجلة في الميزانية تخص استغلال المؤسسة بصفة مباشرة؛
- الرسم على القيمة المضافة تم خصمه باستثناء الرسم المتعلق بالسيارات السياحية ومركبات نقل الأشخاص، إلا إذا كانت أداة رئيسية في استغلال المؤسسة.
- الملكية القانونية لهذه التثبيتات، وإن كانت غير ذلك فيجب التحقق من عقد إيجار التمويل، وذلك استنادا لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني الذي تم استحدثه في النظام المحاسبي المالي؛
- الوجود الفعلي للتثبيتات، وإن المؤسسة تملكها حقا؛
- التثبيتات تحتفظ بها المؤسسة على الأقل خمس سنوات، وإلاّ فسيعاد دفع الرسم على القيمة المضافة المسترجع.

حساب 23/ التثبيتات الجاري إنجازها: يتم التّحقق من:

- القيام بعملية جرد هذه التثبيتات؛
- الوثائق التربوية موجودة وصحيحة؛
- تمّ حساب الرسم على القيمة المضافة.

حساب 26/ مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات: يقوم المحققون بالتّحقق من صحة التسجيلات المحاسبية لمختلف التدفقات بين المؤسسة وفروعها، أو بين المؤسسة والمجمع التابعة له، خاصة أنّ الكثير من العمليات بين الشركة الأمّ والفروع معفية من الإخضاع الضريبي.

حساب 27/ تثبيتات مالية أخرى: يقوم المحققون بالتأكد من:

- تطابق المبالغ المسجلة في القيود المحاسبية مع مبالغ الشراء؛
- الودائع والكفاءات المدفوعة مبررة بالوثائق والمستندات.

حساب 28/ اهتلاك التثبيتات: يتوجب على المحققين أن يُولوا هذا الحساب أهمية بالغة، نظرا لتأثير هذا الحساب على نتيجة الدورة المالية للمؤسسات خاصة منها المؤسسات الصناعية، لذلك على المحققين:

- التأكد من تطبيق نظام الاهتلاك الخطي أو نظام الاهتلاك المتصاعد أو نظام الاهتلاك المتناقص، وهي الأنظمة التي سمح النظام الجبائي الجزائري باعتمادها.
- بالنسبة للتمويل الإيجاري؛ فتنص القاعدة الجبائية على وجوب حصول الملكية للمؤسسة المستأجرة لكي يتم الإهتلاك الخاص بها، ولهذا يرفض النظام الجبائي خصم أقساط الاهتلاك للمؤسسة المستأجرة.[1]

[1] عفاف زهراوي، (2020): تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، المجد 06، (العدد 01)، ص 46.

- التأكد من تقديم المؤسسات المطبقة لنظام الاهتلاك المالي التنازلي أو نظام الاهتلاك المالي التصاعدي طلبا خطيًا لهذا الاختيار للإدارة الجبائية[1]، والتأكد من احترام المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك في هذين النظامين؛
- التأكد من التطبيق الصحيح لمعدلات الاهتلاك بما هو منصوص في التشريع الجبائي؛
- التحقق من بداية حساب الاهتلاك، والتي تتمثل في تاريخ الاقتناء أو تاريخ الاستئجار حسب الحالة؛
- التأكد من المبالغ الحقيقية للتثبيتات، وفي حالة اقتناء التثبيتات من الخارج يتم تحويل تكلفة الاقتناء من العملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف في تلك الفترة (قيمة الصرف التاريخية).
- في حالة تطبيق المؤسسة للقواعد المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي بما لا يتوافق مع القواعد الجبائية يتأكد المحققون من القيام بالتعديلات اللازمة لإعادة حساب الربح الجبائي الخاضع للضريبة، وهي عمليات حسابية خارج إطار المحاسبة (Extra Comptable) من خلال الجدول رقم 09 من الحزمة الجبائية (La liasse fiscale).

حساب 29/ خسائر القيمة عن التثبيتات: يقوم المحققون بالتحقق من صحة جميع التسجيلات المحاسبية لحسابات المؤونات، والتي عادة ما تُسجل في نهاية الدورة المحاسبية، والتي تهدف لزيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعًا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني. كما يتحقق المحققون من احترام القواعد الجبائية المنصوص عليها في مثل هذه الحالات.

1-3- فحص وتدقيق حسابات المخزونات(الصنف3): تعرف المخزونات على أنّها كل ما تمّ شراؤه من طرف المؤسسة بغرض بيعه كما هو وتُسمّى البضائع، أو صنع من طرفها بهدف البيع ويسمّى منتجات، أو تم شراؤه من أجل استعماله في العملية الإنتاجية ويُسمى المواد الأولية واللوازم.[2]

ويمكن أن تكون حسابات المخزونات معرّضة للتجاوزات أو التلاعبات على المحققين كشفها:

- **حساب 30/ مخزونات البضائع.**
- **حساب 31/ مواد أولية ولوازم.**
- **حساب 32/ تموينات أخرى.**
- **حساب 38/ المشتريات المخزنة.**

لمراجعة حسابات المخزونات يقوم المحققون بالتأكد مما يأتي:[3]

- المشتريات حقيقية، وهي تتوافق مع نشاط إستغلال المؤسسة؛
- المشتريات مبرّرة بالوثائق الثبوتية والمستندات الداخلية للدخول والخروج من المخازن؛

[1] المادة 174، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023)، ص 68.

[2] محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 103.

[3] صالح حميداتو، مرجع سابق، ص ص 152-153.

- تقييم وجرد المخزونات صحيح وهو المدون في السجلات الرسمية؛
- الرسم على القيمة المضافة المسترجع في التصريحات الجبائية الظاهر على فواتير الشراء متعلق بمشتريات فعلية؛
- تطابق المبالغ المدونة في اليومية المساعدة للمشتريات مع المبالغ المشكلة للحسابات الدائنة للموردين؛
- التقييم والتسجيل الصحيح لثمن الاكتساب، والذي يتمثل أساسا في:

ثمن الإكتساب = ثمن الشراء + المصاريف المتعلقة بعملية الثراء + الضرائب والرسوم عدا الرسم على القيمة المضافة – التخفيضات المالية – التخفيضات التجارية.

- التأكد من عدم استخدام طريقة الوارد أولا الصادر أخيرا (LIFO) في تقييم المخزونات، فقد سمح النظام المحاسبي المالي تطبيق؛ إما أسلوب الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).
- التأكد من تطابق المخزون الابتدائي مع المخزون النهائي للدورة السابقة.
- التأكد من التسجيل الصحيح لجميع الفواتير، وعدم تسجيل فواتير غير متعلقة بالدورة المحاسبية وعدم تسجيل مزدوج للفواتير.

- **حساب 33/ سلع قيد الإنتاج.**
- **حساب 34/ خدمات قيد الإنتاج.**
- **حساب 35/ المخزونات من المنتجات.**

يعمل المحققون على التأكد من:

- وجود الوثائق التبريرية للسلع أو الخدمات قيد الإنتاج في نهاية الدورة؛
- مدى احترام المحاسبة لمبدأ الفصل بين الدورات؛
- التأكد من التسجيل الصحيح للعمليات، ومدى التزام المؤسسة بترصيد هذه الحسابات في الدورات القادمة.

حساب 37/ المخزونات في الخارج: تتمثل في المخزونات التي هي في الطريق، أو في المستودع، أو في الإيداع يتأكد المحققون من هذه المخزونات التي لا بدّ أن تظهر مخزّنة عند المقاولة من الباطن أو الوكلاء أو المروجين للبضائع أو المستودعين أو المودعين عندهم، قطع غيار من أجل التصليح المعدات غير قابلة للتبادل، أو عملية تركيبها معقدة ولها خصوصية معينة.[1]

حساب 39/ خسائر قيمة المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:

يتأكد المحققون من مدى صحة هذه المؤونات من حيث الشكل أو المضمون مع ضرورة تقديم الوثائق والمستندات المبررة، ومدى احترام قواعد التشريع الجبائي المعمول به، ويحرص المحققون على:[2]

(1) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 202.

(2) Redha Khelassi, Op.Cit, P447.

- البحث عن أسباب تكوين المؤونات، إما بسبب ارتفاع الأسعار أو بسبب تذبذب الأسهم.
- التحقق من صحة حساب المؤونات الخاصة بالانخفاض (المقارنة بين تكاليف الإدخال وقيم التكلفة).
- تكوين المؤونات لانخفاض المؤونات بدون أسباب واقعية (أخطار السوق، ضعف المبيعات...).
- عدم خصم مؤونات بسبب انخفاض قيمة المخزونات غير المخصصة للبيع.

1-4- فحص وتدقيق حسابات الغير (**الصنف 4**):

تشمل حسابات الغير الديون التي اكتسبتها المؤسسة من تعاملها مع الغير والتي لم تحصل بعد والإلتزامات المستحقة الدفع إلى الغير[1]، ويجري المحققون تحقيقا خاصا بكل حساب كما يأتي:

حساب 40/ الموردون والحسابات الملحقة: يرتبط هذا الحساب مع حسابات المشتريات المخزنة، سواء من السلع والبضائع أو المواد الأولية، وعليه يقوم المحققون بـ:[2]

- تفحص مدى تطابق الحسابات الرئيسية باليومية مع ميزان المورد؛
- مراقبة عدم وجود تسجيلات مزدوجة لنفس الفاتورة؛
- التأكد من التسجيل الصحيح للتخفيضات والحسومات؛
- التّحقق من الترحيل الصحيح للحسابات لميزان المراجعة؛
- السلع والخدمات المستوردة مسجلة بمبالغها الحقيقية وبسعر الصرف التاريخي، وتكون مبررة بالوثائق الجمركية والبنكية.
- التأكد من طرق الدفع للمورّدين، وأن أرصدة الحسابات تعكس الواقع.

حساب 41/ الزبائن والحسابات الملحقة: يرتبط هذا الحساب مع حسابات المبيعات، والإنتاج المباع، والخدمات المقدمة، وتتم مراقبته بطريقة مماثلة لحساب الموردون، والحسابات الملحقة"40"، تعتبر مراقبة هذا الحساب مهمة في عملية الرقابة الجبائية، لهذا يجب على المحققين التأكد من[3]:

- تطابق حسابات الزبائن في الدفتر الكبير مع ميزان المراجعة الخاص بالزبائن، مع التأكد من تطابق مجموع الأرصدة المدينة والدائنة للحسابات الفرعية والحساب الجماعي؛
- إجراء فحص دقيق لعينة من الزبائن؛ ومن المستحسن أهم الزبائن بالنسبة للمؤسسة باستعمال البطاقات الفردية لكل زبون ومقارنتها مع ميزان المراجعة لاستخراج الفوارق إن وجدت؛
- فحص وتدقيق الملفات والتبريرات بالنسبة لهؤلاء العملاء، والتأكد من صحة المعاملات التجارية؛
- متابعة تطور الزبائن المشكّك فيهم، وعليه صحة التسجيلات المتعلقة بهم.
- في حالة الزبائن من خارج البلد (الأجانب) التحقق من جميع الوثائق والمستندات الجمركية والبنكية؛

---

(1) عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 103.

(2) عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 206.

(3) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 207.

- التأكد من طرق دفع الزبائن، وأن أرصدة حسابات الزبائن تعكس الواقع.

حساب 42/ المستحدثون والحسابات الملحقة: يتضمن هذا الحساب عدة حسابات فرعية تخص العمليات المتعلقة بأجور المستخدمين، يتأكد المحققون من ترصيد هذه الحسابات في الآجال المحددة، كما يعمل المحققون على التأكد من توفر كل الوثائق الثبوتية لقيام هذه التسجيلات.

حساب 43/ الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: تتمثل هذه الحسابات في القيم الواجبة الدفع للهيئات الاجتماعية، مثل الاشتراكات الخدمات الاجتماعية، التقاعد، حوادث العمل،...يتأكد المحققون من التسديد الفعلي لهذه الأعباء (من خلال ترصيد هذه الحسابات)، مما يجعل هذه النفقات مقبولة للخصم بعنوان الدورة المالية.

حساب 44/ الدولة الجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة:

يشمل هذا الحساب حسابين أساسيين؛ **الحساب 445 الدولة، الرسوم على رقم الأعمال**، ويستخدم لتسجيل الرسم على القيمة المضافة، سواء الرسم المحصل من المبيعات أو الرسم القابل للاسترجاع من المشتريات أو الرسم المستحق، **والحساب 447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة**، مثل الرسم على النشاط المهني، وتتمثل أهم النقاط الأساسية للتحقيق في:

- التأكد من أن كل الفواتير المستلمة مسجلة بشكل صحيح في الشهر المعني، للاستفادة من الحق في الاسترجاع؛
- مراقبة توفر كل الوثائق الثبوتية والعقود؛
- التأكد من نشاط المؤسسة ومجالات التطبيق والمعدلات الصحيحة للرسم على القيمة المضافة؛
- رصيد الرسم على القيمة المضافة في الميزانية متوافق مع الرسم على القيمة المضافة في التصريحات الشهرية.
- التأكد من ترصيد حساب الرسم على النشاط المهني، وهذا ما يعني تسديده خلال الدورة، مما يسمح بخصم قيمته من نتيجة السنة.

حساب 45/المجمع والشركاء: الحساب 451 عمليات المجمع، ويسجل فيه العمليات ما بين الشركة الأم والفروع، ويتوجب على المحققين الإلمام بالتنظيم المحاسبي والجبائي الخاص بمجمع الشركات.

ويخضع النظام الجبائي للمجمعات لجملة من الشروط يمكن تقسيمها إلى شروط عامة تتعلق أساسا بشكل ونشاط الشركات المستفيدة من النظام وشروط خاصة منها ما يتعلق بالشركة الأم، ومنها ما يتعلق بالشركات التابعة لها، حيث يتضمن اختيار هذا النظام الاستفادة من جملة من المزايا الجبائية[1].

أما بالنسبة للحسابات الأخرى للشركاء فيتأكد المحققون بشكل أساسي في مشروعية كل العمليات الخاصة بهذه الحسابات.

[1] رابح بن زارع، (2014): شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، (العدد 38)، ص 258.

حساب 46/ مختلف الدائنين ومختلف المدينين: يضم هذا الحساب عدة حسابات فرعية، ويقوم المحققون بالتأكد من:

- التطبيق الجيد للقوانين والتشريعات الخاصة بالأعباء للعمليات مع المؤسسات التي ليس لها إقامة في الجزائر؛
- مدى توفر الوثائق الثبوتية في العمليات الخاصة برأس المال؛
- ترصيد الحسابات بعد إتمام إجراءات تسوية العمليات.

حساب 47/ حسابات انتقالية أو انتظار: تستخدم هذه الحسابات لتسجيل العمليات التي لا يمكن تسجيلها بصفة مؤكدة في حساب معين نظرا لعدم توفر كل البيانات حول هذه العمليات، وقد نص النظام المحاسبي المالي على وجوب ترصيد هذه الحسابات في أقرب وقت[1]، لهذا يفحص المحققون هذه الحسابات، خاصة إذا لم يتم ترصيدها في نهاية الدورة ويطلب توضيحات عن أسباب عدم الترصيد.

حساب 49/ خسائر القيمة عن حسابات الغير: يسجل في هذا الحساب عندما يكون هناك نقص محتمل في حسابات الغير، حيث يتم ضبطه في نهاية الدورة، وعلى المحققين التأكد في هذه الحالة من أن المؤونات قابلة للخصم وإذا لم تكن كذلك يتوجب إعادة دمجها في النتيجة الجبائية، كما على المحققين التثبّت من أنه تم التخفيض من قيمة الحسابات المقابلة لهذه المؤونات[2].

1-5- فحص وتدقيق الحسابات المالية (الصنف 5):

حساب 50/ القيم المنقولة للتوظيف: عكس التثبيتات المالية، والتي اقتنتها الشركة بنية الاحتفاظ بها لفترة طويلة، وبهدف كسب نفوذ في الشركة المصدرة لهذه السندات، أو بهدف تحقيق فوائد رأسمالية على المدى الطويل، فإن الهدف من شراء القيم المنقولة للتوظيف هو بيعها على المدى القصير قصد تحقيق ربح فوري[3]. ويقوم المحققون بالتأكد من الامتثال للقواعد المنظمة لإصدار السندات، وأن التسجيلات المحاسبية صحيحة مع التأكيد على التسجيل في الجانب الدائن، الأرباح والفوائد الناتجة عن التنازل عن هذه السندات.

حساب 51/ البنوك المؤسسات المالية وما يماثلها: تعتبر عملية فحص حسابات البنوك مهمة جدا للوصول لبعض الإغفالات أو الأخطاء، وفي هذا الصدد يتأكد المحققون من:[4]

- توافق التسجيلات المحاسبية والكشوفات البنكية، وتطابق الأرصدة لبداية الدورة ونهاية الدورة.
- عدم وجود تحويلات بين حسابات الشركة والحسابات الشخصية.
- صحة المبالغ وتوافقها مع المشتريات المسددة عن طريق البنك.

(1) عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 114.

(2) ذبيح محمد أمين، (2021): أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1- ، الجزائر، ص 88.

(3) عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 117.

(4) Guide de vérificateur de comptabilité, Op.cit, P 79.

- عدم وجود مبالغ غير مبررة في الكشوفات البنكية، سواء في الجانب الدائن أو المدين، مما قد يكشف أرقام أعمال مخفية؛
- التأكد من تناسب تواريخ قبض المبالغ المالية مع تواريخ التصريحات الشهرية خاصة في النشاطات التي يكون الحدث المنشأ فيها هو القبض الكلي أو الجزئي.

حساب 53/ الصندوق: غالبا ما يكتشف المحققون مخالفات وإغفالات بعد فحص هذا الحساب، وفي هذا الصدد يتأكد المحققون من:[1]

- رصيد الصندوق غير دائن، لأن ذلك يعتبر مخالفة محاسبية، فمن غير المعقول إجراء دفع من الصندوق بمبالغ أكبر مما هي متواجدة به.
- وجود محضر الصندوق يثبت أرصدة الخزينة في بداية ونهاية المدة.
- أن النفقات التي تتجاوز حدّا معينًا لم تتم نقدا، لأنها تصبح غير قابلة للخصم جبائيا.
- عدم الخلط بين صندوق العملة الأجنبية وصندوق الدينار.
- تسجيل جميع العمليات النقدية والتحويلات المالية؛
- التأكد من عدم تسديد فواتير لمصاريف شخصية للمسير أو أحد الشركاء.
- تسجيل جميع المبالغ المحصلة نقدا من المبيعات في الجانب المدين.

حساب 58/ التحويلات الداخلية: تم تعريف هذا الحساب في النظام المحاسبي المالي بأنه حساب عبور يستعمل لتسجيل العمليات في المحاسبة، ويتم ترصيده بعد انتهاء العمليات[2]. لهذا يجب على المحققين التأكد من ترصيد هذه الحسابات في نهاية الدورة المالية.

المطلب الثاني: فحص وتدقيق حسابات النتائج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي.

جدول حسابات النتائج عبارة عن وثيقة تلخيصية لأعباء وإيرادات الدورة مع مقارنتها بالدورة السابقة، يسمح بإظهار النتيجة المحاسبية الصافية للدورة بالإضافة إلى عدة مستويات من النتائج، وذلك كما يأتي:[3]

- ✓ **القيمة المضافة للاستغلال** = إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية.
- ✓ **إجمالي فائض الاستغلال** = القيمة المضافة للاستغلال – (أعباء المستخدمين + الضرائب والرسوم).
- ✓ **النتيجة العملياتية** = إجمالي فائض الاستغلال + المنتوجات العملياتية الأخرى – الأعباء العملياتية – مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة + الاسترجاعات على خسائر القيمة.
- ✓ **النتيجة المالية**= المنتجات المالية – الأعباء المالية.
- ✓ **النتيجة غير العادية** = المنتوجات غير العادية – الأعباء غير عادية.

---

(1) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 211.

(2) القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية رقم 19، ص 73.

(3) عيسى سماعين، مرجع سابق، ص 264.

✓ **النتيجة الصافية للسنة المالية** = النتيجة العادية قبل الضريبة – الضرائب على النتائج ± الضرائب المؤجلة (تغيرات) على النتائج.

ويتوافق جدول حسابات النتائج المدرج ضمن التصريح الضريبي (الحزمة الجبائية) مع النموذج المدرج في النظام المحاسبي المالي حسب الطبيعة، والذي يعرض النواتج والتكاليف مسجلة حسب طبيعتها بسعرها الصافي من الرسم على القيمة المضافة، ليتم بعد ذلك حساب النتيجة الجبائية وفق الصيغة الآتية:

النتيجة الجبائية= النتيجة المحاسبية + الادماجات– الحسومات – العجز الجبائي.

وتسمح جداول حسابات النتائج المعدّة وفق النظام المحاسبي المالي بدراسة نفقات وإيرادات السنة المالية ومقارنتها بشكل مباشر مع مثيلتها في السنة السابقة، مما يسمح للمحققين الجبائيين بالوقوف على بعض الاختلالات في الحسابات والكشف عن التلاعبات.

2-1- فحص وتدقيق حسابات الأعباء (الصنف6): بشكل عام، حتى تكون الأعباء قابلة للخصم جبائيا يجب أن تستجيب لبعض الشروط المتعارف عليها، وهي:[1]

- أن تكون متعلقة بالاستغلال والتسيير العادي للمؤسسة؛
- أن تكون الأعباء فعلية معززة بوثائق ومستندات صحيحة من جميع النواحي الشكلية والقانونية؛
- أن تكون مدرجة في الدورة التي صرفت فيها.

حساب 60/ المشتريات المستهلكة: يضم هذا الحساب مشتريات البضائع المباعة (حساب 600)، وحساب المواد الأولية المستهلكة (حساب 601) والمشتريات غير القابلة للتخزين، مثل فواتير الكهرباء والغاز، وفواتير المياه،... يتأكد المحققون من تساوي المبالغ الموجودة في الحسابين حـ 600 و حـ 601 مع المجموع الدائن للحسابين حـ 30 البضائع، وحـ 31؛ مواد أولية ولوازم على التوالي[2]، ولحساب الاستهلاك الفعلي يجب العودة إلى المخزونات لأول وآخر المدة، ومجموع المشتريات من خلال العلاقة الآتية:

المشتريات المستهلكة = مخزون أو المدة + المشتريات – مخزون آخر مدة.

أمّا بالنسبة للمشتريات غير القابلة للتخزين فيتأكد المحققون بتسجيلها مباشرة في حساب مشتريات مستهلكة وعدم تسجيلها مرتين في يوميتين مختلفتين.

حساب 61/ الخدمات الخارجية.

حساب 62/ الخدمات الخارجية الأخرى:

تسجل في هذين الحسابين في الجانب المدين الأعباء المتعلقة بالخدمات الخارجية مثل التقاول العام، أعمال الإيجار، الصيانة والتصليح، التأمينات الأتعاب وأجور الوسطاء، يمكن أن يلاحظ المحققون من خلال هذه الحسابات بعض التجاوزات، والتي يجب على المكلف تبريرها، ويساعد شكل جدول حسابات النتائج في مقارنة أعباء الدورة

[1] عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص 156.

[2] صالح حميدات، مرجع سابق، ص 156.

المالية مع أعباء الدورة المالية السابقة مما يمكن أن ينتبه المحققون إلى كشف تضخيم بعض الأعباء، كما يتأكد المحققون من أن كل الخدمات مرتبطة بنشاط الاستغلال، وأنها حقيقية معززة بالتبريرات اللازمة.

حساب 63/ أعباء المستخدمين: يقارن المحققون بين المبالغ المسجلة في المحاسبة والمبالغ المسجلة في سجلات الأجرة من جهة، والتصريحات الشبه جبائية من جهة أخرى، كما يتأكد المحققون من عدم إدراج أشخاص من غير العمال الفعليين للمؤسسة وعدم تضخيم أجور بعض المستخدمين، خاصة الذين تربطهم بالمسيرين علاقة أسرية وعدم دفع للمنح ذات طابع مهني خلال العطل المدفوعة الأجر للمستخدمين.

حساب 64/ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة: يقوم المحققون بالتأكد من[1]:

- تطبيق المعدلات الصحيحة حسب نوع الضريبة أو الرسم؛
- التحقق من العمليات الحسابية الخاصة بالتعديل والتسوية في الضرائب والرسوم؛
- عدم تسجيل الضرائب المفروضة على الأرباح والمداخيل في حساب64؛
- في حالة تسجيل محاسبي الضرائب غير القابلة للخصم أنه قد تم إعادة دمجها للربح الجبائي.

حساب 65/ الأعباء التشغيلية الأخرى: يتضمن هذا الحساب عدة حسابات فرعية تتمثل أساسا في مصاريف استثنائية خاصة بالتسيير وعلى المحققين فحص وتدقيق هذه الحسابات من خلال الإجراءات الآتية[2]:

- بالنسبة لأتعاب الحضور يتم التأكد من مطابقة هذه الأتعاب مع العقود المبرمة والمصادق عليها؛
- بالنسبة لنواقص القيم عن خروج أصول مالية مثبتة غير مالية؛ فيتم التأكد من أن طريقة حساب هذه المبالغ؛ صحيحة من خلال طرح قيمة التنازل من القيمة الصافية للأصل (تكلفة الحيازة – الإهتلاك المتراكم)؛
- التأكد من تبرير كل الأعباء، أما بالنسبة للهبات والتبرعات فيتم التأكد من وجهتها الفعلية؛
- التأكد من إعادة دمج العقوبات والغرامات لحساب النتيجة الجبائية (الخاضعة للضريبة).

حساب 66/ الأعباء المالية: من أجل قبول هذه الأعباء للخصم الجبائي يجب أن تخص مصاريف تسيير الحسابات الجارية للشركة وفوائد القروض والديون المستعملة في النشاط الفعلي للشركة، أو تلك المستعملة في شراء أو إنتاج هياكل مخصصة لممارسة أنشطة الإستغلال للشركة، غير أنه إذا كانت هناك مصاريف مالية متعلقة بقروض مقبوضة من الخارج فيجب أن تكون مثبتة بوثائق الإعتماد الخاصة بالتحويل الصادر عن بنك الجزائر، وأن يكون التسجيل المحاسبي في سنة الإعتماد[3].

---

(1) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 215.

(2) ذبيح محمد أمين، مرجع سابق، ص 101.

(3) بن عثمان عائشة، (2019): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي – دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017/ أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، ص 141.

حساب 67/ الأعباء غير العادية: يسجل في هذا الحساب الأعباء الاستثنائية الخاصة جدا، مثل أعباء الكوارث الحرائق، وما إلى ذلك[1] وينبغي على المحققين طلب الملحق الخاص بهذه الأعباء المعدّ عند إعداد القوائم المالية.

حساب 68/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ونقص القيمة: من أهم النقاط التي يرتكز عليها المحققون التأكد من:[2]

- التحقق من جميع العناصر المرتبطة بحساب قسط الاهتلاك (المعدّل القيمة الباقية،...).
- تاريخ بداية حساب اهتلاك التثبيتات؛
- التأكد من التسجيل الصحيح للمؤونات المخصصة للضرائب المؤجلة؛
- تطابق التسجيلات المحاسبية مع جداول الاهتلاك.
- الامتثال للشروط العامة والقواعد المحاسبية والجبائية لخصم الاهتلاكات والمؤونات.
- التأكد من توفر الوثائق والمستندات المتعلقة بإثبات الخطر المسبب لتكوين المؤونات.

2-2- فحص وتدقيق حسابات المنتوجات (الصنف 7): تتمثل منتوجات سنة مالية حسب النظام المحاسبي المالي في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات[3] ويتكون هذا الصنف من الحسابات الفرعية:

حساب 70/ المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة ومنتجات ملحقة: على المحققين عند فحص هذا الحساب مراعاة ما يلي:[4]

- التعرف على السياسة المتبعة في البيع، سواء البيع نقديٌ أو بيع بالأجل والحصول على كشف تحليلي للمبيعات، ويكون هذا الكشف موزعًا على مدار أشهر السنة؛
- التعرف على كافة الأصناف المباعة وحصر كميٌ لكل صنف وأسعار البيع مقارنة بأسعار بيعه في السنوات السابقة؛
- مناقشة المكلف أو مسيري الشركة عن سياسة التسعير المتبعة وسياسة الخصم المطبقة؛
- الحصول على بيان تحليلي بقيمة المبيعات الشهرية المصرح بها ومطابقتها مع قيمة المبيعات المدرجة في جدول حسابات النتائج، وفي حالة عدم التطابق تتم مناقشة المكلف عن أسباب الاختلاف؛
- التحقق من قانونية ونزاهة فواتير البيع من حيث مدى استيفائها للشروط الشكلية والقانونية، وكذلك صحتها الحسابية.
- التحقق من خروج البضاعة المباعة من المخازن بمراقبة وصولات الخروج مع فواتير البيع.

---

(1) شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، مرجع سابق، ص 68.

(2) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 217.

(3) المادة 25 من المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 13.

(4) محمد أحمد الكومي، (دون سنة): برنامج فحص الحسابات والقوائم المالية، دون طبعة، دون دار النشر، ص 38.

- التحقق من إثبات كافة المبيعات بالدفاتر، وذلك بمطابقة قيمة الفواتير مع أرقام المبيعات في الدفاتر المساعدة والدفتر الكبير.
- بالنسبة للصادرات يجب التحقق من مستنداتها كاملة وقيمة الصادرات بالعملة الأجنبية والمحلية وتتبع تحصيل قيمتها في الكشوفات البنكية.

حساب 72/ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون: يضم هذا الحساب حسابين فرعيين؛ 723 تغير المخزون، قيد التنفيذ و724 تغير مخزون المنتجات، إنّ رصيد هدا الحساب يحتوي على التغير بين المخزون الابتدائي والمخزون النهائي، هذا التغير سواء كان إيجابيا أو سلبيا يجب أن يكون على مستوى منتوجات النشاط، لهذا يجب عل المحققين التأكد من الجرد المادي للمخزونات من أجل تفادي أي أخطاء تؤثر على نتيجة الدورة.[1]

حساب 73/ الإنتاج المثبت: يستخدم هذا الحساب في حالة قيام المؤسسة بإنتاج تثبيتات عينية أو معنوية بوسائلها الخاصة، وبهدف استخدامها[2] ويتأكد المحققون من تكلفة الإنتاج، التثبيتات المنتجة للاستعمال الداخلي، وأن تقييم هذه المنتوجات صحيح، بالإضافة إلى توفّر المستندات اللازمة.

حساب 74/ إعانات الاستغلال: يميز النظام المحاسبي المالي بين نوعين من الإعانات المستلمة من قِبل المؤسسات، إعانات الاستثمار حـ13، وإعانات الاستغلال ح74.

وإعانات الاستغلال هي تلك الإعانات التي تستفيد منها المؤسسة من أجل تعويض النقص في بعض منتجات الاستغلال أو لمواجهة بعض أعباء الاستغلال[3]، وتعتبر الإعانة كمنتج للدورة، لهذا فهي مدرجة ضمن القاعدة الضريبية للسنة المالية، يتوجب على المحققين التثبت من صحة التسجيلات المحاسبية، والتأكد من تاريخ قبض هذه الإعانات، وأنها مبررة بالوثائق والمستندات.

حساب 75/ المنتجات العملياتية الأخرى: يضم هذا الحساب مجموعة من الحسابات الفرعية تكون ناتج النشاطات العادية للمؤسسة، وعليه يقوم المحققون بالتأكد من:[4]

- تطابق المبالغ المقيدة في المحاسبة مع المبالغ المصرح بها جبائيا.
- أن كل المنتجات الاستثنائية المحصلة قد تم ضمها للقاعدة الخاضعة للضريبة.

حساب 76/ المنتجات المالية: يسجل في هذا الحساب الدائن فارق التقييم على العناصر المالية في مقابل حسابات الأصول أو الخصوم المالية عند تقييم هذه الأصول أو الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية[5]، ويتأكد المحققون من:[6]

---

(1) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 219.

(2) عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 97.

(3) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص 114.

(4) بن عمارة منصور، مرجع سابق، ص 220.

(5) القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 77.

(6) ولهي بوعلام، مرجع سابق، ص 237.

- التطبيق الصحيح على الدخل والمنتجات من الخارج والاتفاقيات الدولية؛
- التحقق من الأحكام والشروط الواردة في اتفاقيات القروض، سيما أسعار الفائدة المنصوص عليها، وكذلك الصلاحية القانونية للعقود؛
- دمج دخل حقوق الملكية من الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات في القاعدة الضريبية.

حساب 77/المنتجات غير العادية: ينص النظام المحاسبي المالي أنّ هذا الحساب لا يستعمل إلاّ في الظروف الاستثنائية لتسجيل أحداث غير عادية وغير مرتبطة بنشاط المؤسسة، لهذا نادرا ما يواجه المحققون هذه التسجيلات المحاسبية.

حساب 78/ الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: يتم تسجيل هذا الحساب دائما في حالة الإلغاء الجزئي أو الكلي لخسائر القيمة أو لمؤونات لم تعد ضرورية[1]، ويتأكد المحققون من أن التسجيلات صحيحة ومبررة.

المطلب الثالث: فحص وتدقيق جدول تدفقات الخزينة المعد وفق النظام المحاسبي المالي.

بالرغم من أن المشرّع الجبائي لم يفرض على المكلفين بالضريبة تقديم جدول تدفقات الخزينة إلا أنّ المحقق الجبائي يمكن أن يطلبه إذا رأى أنّه قد يساعده في اكتشاف الإغفالات أو الأخطاء، ويمكن للمحقق استخدام جدول تدفقات الخزينة وفق ما يأتي:

- بما أن الحدث المنشأ لفرض بعض الضرائب، كالرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني لأنشطة الخدمات وأشغال البناء والرّي والأشغال العمومية هو القبض الكلي أو الجزئي للمستحقات؛ أي على الأساس النقدي وهو ما قد يناسب المحقق في كشف عن عدم التصريح كل المبالغ المقبوضة بعد فحص جدول تدفقات الخزينة؛
- يساهم تقسيم جدول تدفقات الخزينة إلى أنشطة عملياتية (تشغيلية) وأنشطة استثمارية، وأنشطة تمويلية في التمييز بين الأعمال المقدمة وتحديد الأوعية الضريبية بشكل دقيق، فمثلا يمكن الوصول للأرباح المعاد استثمارها خاصة أنها تخضع حسب التشريع الجبائي لمعدل ضريبي مخفض؛
- غالبا ما تتعلق تدفقات الخزينة للأنشطة التشغيلية بالعمليات على رأس المال وتوزيع الأرباح والتمويلات الخارجية، كالقروض والسلفيات والديون المماثلة قد تفيد المحققين في كشف مصادر التمويل الحقيقية وتوزيع الأرباح المحققة منها، كما أن أعداد تدفقات الخزينة المتعلقة بالأنشطة التشغيلية وفق طريقتين، مباشرة وغير مباشرة، تساعد كثيرا المحققين في التأكد من صحة المعلومات المقدمة، خاصة عند استعمال الطريقة غير

[1] عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 100.

المباشرة التي تتبع منهج عكسي، آخذةً بعين الاعتبار التدفقات غير النقدية الأكثر حرصًا من المحققين لضعف وسائل الإثبات[1]؛

- التأكد من صحة صافي التدفقات النقدية وأن حساب الصندوق غير دائن لأن ذلك يعتبر مخالفة محاسبية وجبائية.

المطلب الرابع: فحص وتدقيق جدول تغير الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية.

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة المعدّ وفق النظام المحاسبي المالي تحليلا لحركات رؤوس الأموال خلال السنة المالية، قد يطلبه المحقق خاصة في شركات الأموال نظرا للتعديلات المختلفة لرؤوس أموالها، سواءٌ بالزيادة أو النقصان، أو إدماج الاحتياطات أو... ويمكن استخدامه وفق ما يأتي:

- اكتشاف المبالغ المخفية من الأرباح الموزعة في القائمة وبالتالي فرض الضريبة على الدخل الاجمالي عليها؛
- يضم الجدول التغيرات التي تمس الاحتياطات بمختلف أنواعها بما قد يكشف التجاوزات في تعديلات راس المال والأرباح الموزعة خلال السنة المالية.
- يستند المحققون لجدول تغير الأموال الخاصة عند التحقق من عمليات الرسملة (كلّ العمليات المتعلقة برأس المال، سواء رفع وتخفيض أو...).
- يساعد شكل جدول تغير الأموال الخاصة المحققين أثناء عملية الرقابة الجبائية كونه يضم الحسابات المرتبطة بالأموال الخاصة أفقيا، والتغيرات التي طرأت عليها عموديا، كما يتضمن الجدول على رصيد بداية المدة ورصيد نهاية المدة للسنة الجارية، والسنة المالية التي سبقتها، مما يسهل عملية المقارنة[2].

كما يمكن للمحققين بالعودة لملحق الكشوف المالية المعد وفق النظام المحاسبي المالي من خلال الاستعانة بإيضاحات تغير الطرق المحاسبية ومعرفة بعض التفاصيل والشروحات ذات الأهمية، للوصول لمعلومات جديدة وأسباب التّغيير وتأثيره على تحديد الوضعية المالية والأوعية الخاضعة للضريبة، خاصّة منها النواتج والأرباح.

---

[1] لياس قلاب ذبيح، (2018): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي- دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائين والمدققين الخارجين، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ص 147.

[2] لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره، ص 151.

خلاصة الفصل الثالث.

التزمت الجزائر بتغيير بيئتها المحاسبية بما يتوافق مع المناخ المحاسبي الدولي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، مما نتج عنه إعداد قوائم مالية تعتبر ثرية مقارنة بما سبق، قابلة للفهم والمقارنة، وبحكم أن الإدارة الجبائية في الجزائر تعتبر من أهم المستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي المالي، والمتمثلة في الكشوف المالية، ساعد تطبيق هذا النظام في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية سيما في ظل انتشار ظاهرة تحايل المكلفين على الإدارة الجبائية بشتى الطرق مشروعة كانت أو غير مشروعة.

يمكن القول أنّ الرقابة الجبائية الفعالة تتطلب جهودا مشتركة بين الإدارة الجبائية والمؤسسات الخاضعة للضريبة، حيث تقع على عاتق المؤسسات مسؤولية إعداد قوائم وجداول مالية شفافة ودقيقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية، بينما تتولى الإدارة الجبائية مهمة فحص وتدقيق تلك المعلومات المحاسبية بأسلوب علمي وموضوعي. وهنا يأتي دور النظام المحاسبي المالي كأداة فعالة لتوفير معلومات محاسبية موثوقة تدعم جهود الرقابة الجبائية.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي، وما ينتج عنه من قوائم وجداول مالية موحدة ومنظمة، يسهم بشكل كبير في الرفع من فعالية عملية الرقابة الجبائية من خلال توفير معلومات محاسبية دقيقة وشفافة للإدارة الجبائية، ويبدو أنّ تطبيق النظام المحاسبي المالي ليس فقط تغييرًا في أرقام الحسابات، بل أدّى تطبيقه إلى زيادة جودة المعلومات المالية المنشورة في الكشوف المالية وزيادة كفاءتها وقدرتها على الرفع من فعالية التحقيقات المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية الأمر الذي يفرض على المحققين الجبائين فهمًا أكثر لمحتوى النظام المحاسبي المالي حتى يتسنى له استعمال تقنيات وطرق للكشف والبحث المحاسبي عن مواقع الغش المستعمل واكتشاف التجاوزات والأخطاء، بما ينعكس إيجابا على موارد الدولة.

الفصل الرابع:
دراسة ميدانية لدور النظام المحاسبي المالي في تحسين الرقابة الجبائية

مقدمة الفصل الرابع

من خلال ما تمّ التطرق إليه في الفصول السابقة من مفاهيم نظرية لها علاقة بواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي والآليات المعتمدة من طرف المحققين في الرقابة الجبائية، وبعد قيامنا بالربط بين المتغيرين في الفصل الثالث من خلال التطرق لدور فحص وتدقيق مخرجات النظام المحاسبي المالي في تحسين الرقابة الجبائية، وتدعيما للدراسة النظرية في الفصول السابقة، ولمطابقة المعرفة النظرية على ما هو موجود في الواقع العملي والابتعاد عن التنظير والتوقعات، قمنا بدراسة حالة تحقيق في محاسبة لشركة كبرى في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى مديرية كبريات الشركات، على اعتبار التحقيق في المحاسبة أهمّ شكل من أشكال الرقابة الجبائية، لختام هذه الدراسة، قمنا بإجراء استطلاع لآراء عيّنة من المحققين الجبائيين والمهنيين والأكاديميين في مجالي المحاسبة والضرائب، من خلال توزيع استبيان مصمم في ثلاثة محاور رئيسية تغطي موضوع الدراسة. بعد استلام الاستجابات والتحقق من صلاحيتها، قمنا بمعالجة البيانات المجمّعة باستخدام أدوات وأساليب التحليل الإحصائي من خلال برنامج (SPSS) الإصدار 26 بالإضافة إلى برنامج (Excel). ومن ثم قمنا بتحليل المعلومات المستخلصة والتعليق عليها بطريقة علمية منهجية بغرض اختبار فرضيات الدراسة، مما مكّننا من التوصل لاستنتاجات وتفسيرات للنتائج التي تجيب عن التّساؤل الرئيسي لهذه الدراسة.

قسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث أساسية:

- **المبحث الاول**: مدخل لدراسة حالة تحقيق في محاسبة شركة كبرى في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- **المبحث الثاني**: دراسة حالة –عمليات فحص المحاسبة، التدقيق والتسوية–
- **المبحث الثالث**: الدّراسة الاستطلاعية.

المبحث الأول: مدخل لدراسة حالة تحقيق في محاسبة شركة كبرى في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

في هذا المبحث، سيتم عرض مدخل لدراسة حالة؛ والمتمثلة في حالة تحقيق في محاسبة شركة أجنبية كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات حيث سيتم تقديم نبذة عن مديرية كبريات المؤسسات باعتبارها أهم الممولين الرئيسيين للخزينة العمومية نظرا لتسييرها الملفات الجبائية لأكبر المتعاملين الاقتصاديين، وسيتم التعرف على المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات باعتبارها المصلحة المكلفة بمراقبة الملفات الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات سيتم أيضا التعريف بالشركة محل التحقيق ووضعيتها المالية والمحاسبية قبل، أثناء وبعد فترة التحقيق..

تعتمد دراسة الحالة على جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بحالة فردية واحدة أو عدد محدود من الحالات، بهدف التوصل إلى فهم أعمق للظاهرة المدروسة وما يشابهها من ظواهر. حيث يتم جمع البيانات حول الوضع الراهن للحالة موضوع الدراسة، من أجل فهم أفضل وأشمل للمجتمع الذي تمثله هذه الحالة[1]. والفكرة الرئيسية من دراسة الحالة هي دراسة حالة واحدة بشكل عميق ومفصل عبر طرق مناسبة؛ وتتضمن أدوات هذا المنهج دراسة الوثائق والسجلات الرسمية والمستندات وتحليل البيانات الكمية المتوفرة[2]، وتعد دراسة الحالة ذات فائدة كبيرة؛ إذ يمكن أن تكشف عن العوامل الفعالة في موقف معين. كما أنّ الدراسات المسحية الإحصائية قد توفر أدلة تساعد في اختيار الحالات الممثلة لإجراء دراسات الحالة، ولذلك يمكن القول هنا أنّ دراسة الحالة والدراسات المسحية كطريقتين من طرق البحث تتداخلان بشكل أو بآخر[3].

من أجل الاطّلاع أكثر على موضوع الدراسة انتقلنا إلى مديرية كبريات المؤسسات الكائن مقرها في الجزائر العاصمة، وبالتحديد إلى المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، بقصد دراسة حالة رقابة جبائية لشركة كبرى والإجابة عن الإشكالية الرئيسية للبحث والتأكّد من صدق الفرضيات الموضوعة.

المطلب الأول: تقديم مديرية كبريات المؤسسات *(DGE)*.

في إطار تحديث وعصرنة الإدارة الجبائية، سواءٌ من الناحية العملية أو التنظيمية تمّ استحداث مديرية كبريات المؤسسات؛ يقوم هذا الهيكل الوحيد على مستوى الجزائر بتسيير ملفات المؤسسات الاقتصادية الكبرى والمتمثلة أساسا في:[4]

- الشركات العاملة في قطاع المحروقات؛
- الشركات العضوة في مجمعات أجنبية، سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة في الجزائر،

---

[1] ربحي مصطفى عليان، (2001) البحث العلمي– أسسه، مناهجه وأساليبه، إجراءاته–، دون طبعة، بيت الأفكار الدّولية، عمّان، الأردن ، ص51.
[2] ريما ماجد، (2018)، منهجية البحث العلمي، دون طبعة، مؤسسة فريدريش ايبرت، بيروت، سوريا، ص27.
[3] عبد الرحمان سيد سليمان، (2014)، مناهج البحث، عالم الكتب، دون طبعة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ص158.
[4] المادة 32، من قانون رقم 01، مؤرخ في: 22-12-2001، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية 79، ص 16.

- شركات الأموال وشركات الأشخاص التي اختارت النظام الضريبي لشركات رؤوس الأموال، بالإضافة إلى مجمعات الشركات التي يبلغ رقم أعمالها أو يفوق ملياري دينار جزائري. (2.000.000.000 دج) [1].

تبنّى المشرّع الجزائري مصطلح مديرية كبريات المؤسسات وهو نفسه المستعمل في التشريع الفرنسي، تتكفل مديرية بمهام الوعاء التحصيل الرقابة المنازعات الخاصة بالضرائب الواقعة على عاتق المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها، سيما:[2]

❖ في مجال الوعاء:

- مسك الملفات الجبائية وتسييرها؛
- إصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإعفاء والتخفيض؛
- التكفل بملفات تعويض قروض الرسوم؛
- الرقابة الشكلية للملفات.

❖ في مجال التحصيل:

- إصدار الجداول وتحصيل الضرائب والرسوم؛
- مراقبة حسابات التسيير وتصنيفها؛
- التموّن بالطوابع الجبائية ومسك محاسبتها؛

❖ في مجال الرقابة:

- مراقبة التصريحات والبحث واستغلال المعلومات الجبائية؛
- إعداد وإنجاز برامج الرقابة وتقييم نتائجها؛

❖ في مجال المنازعات:

- تحليل التظلّمات والطعون وكيفية معالجتها؛
- متابعة النزاعات الإدارية والقانونية؛
- معالجة طلبات التخفيض الضريبي؛

❖ في مجال التسيير:

- ضمان تسيير الوسائل البشرية، المادية والتقنية؛
- التكفل بالاعتمادات ونفقات التجهيز والتسيير؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77 المؤرخ في: 31 ديسمبر 2017، القرار المؤرخ في: 24 ديسمبر 2017 الذي يحدد الحد الأدنى لرقم الأعمال للشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات، ص 23.

[2] المادة 03 من المرسوم تنفيذي، رقم 06- 327، مؤرخ في: 18 سبتمبر 2006، المحدد للتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجريدة الرسمية، رقم 59، ص07.

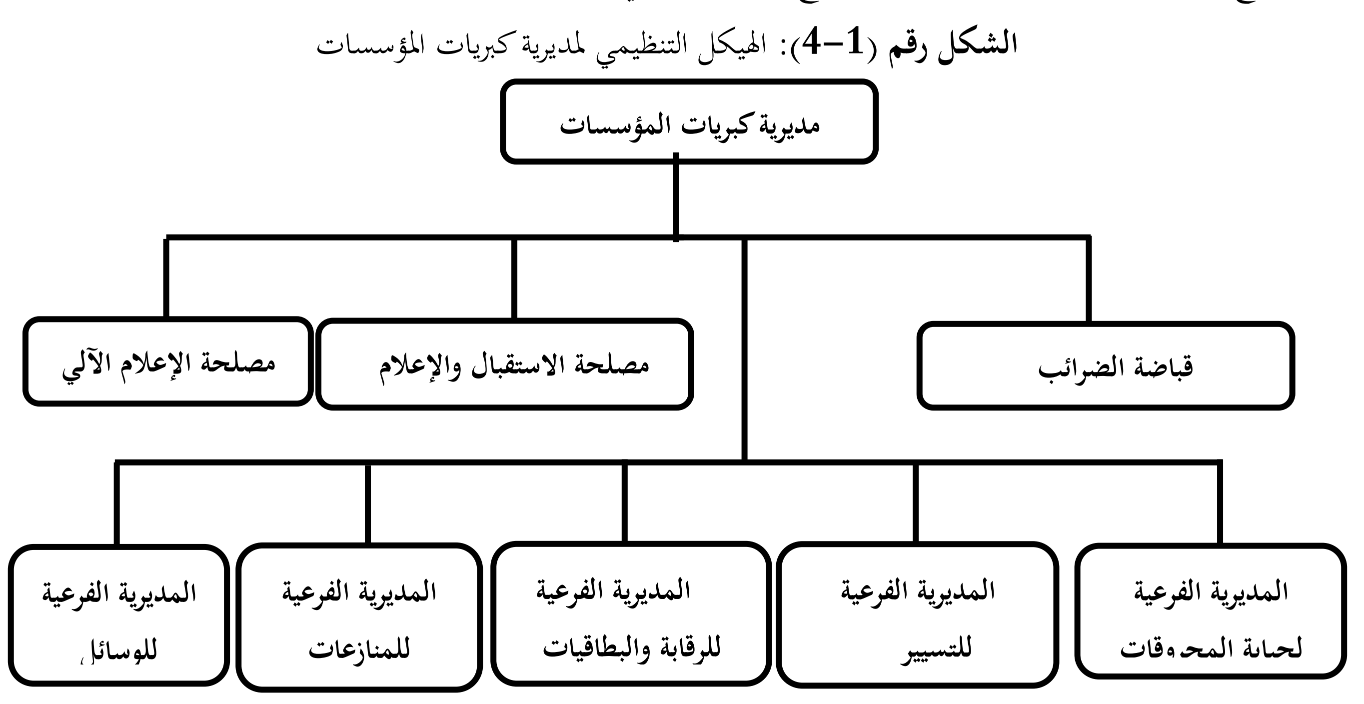
❖ **في مجال الاستقبال والإعلام:**

- ضمان مهام استقبال المكلفين بالضريبة؛
- التنسيق مع المديرية العامة للضرائب في مجال الاتّصال والاستقبال والإعلام؛
- نشر المعلومات وتذكير المكلّفين بحقوقهم وواجباتهم.

تمّ افتتاح مديرية كبريات المؤسسات بتاريخ 02 جانفي 2006 (1) وبذلك فهي تعد أول مصلحة خارجية أدرجت حسب أصناف المكلفين بالضريبة في إطار الإصلاحات الجبائية، وكان الهدف الأساسي من ذلك هو التحكم في الإيرادات الجبائية الضخمة، حيث تقدر عائدات ضرائب المؤسسات الكبرى بحوالي 70% من إجمالي الإيرادات الجبائية للدولة(2) فبالإضافة إلى تحسين الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة سعت الإدارة الجبائية إلى تحقيق مردودية أكثر، وفعالية أكبر.

تتشكل مديرية كبريات المؤسسات من خمس مديريات فرعية وقباضة ومصلحتين، كما يبيّنه القرار الوزاري المؤرّخ في 21 فيفري 2009 (3)، وهو موضّح في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-4): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الموادّ من 2 إلى 24 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في2009/02/21 المحدّد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج د ش، العدد 20، الصادر بتاريخ 2009/03/29/ ص ص 11-14.

---

(1) موقع المديرية العامة للضرائب، https://www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32 consulté le 10/06/2023 à 13.00.

(2) Ministère des finances DGI, la lettre de la DGI, Numéro 21, Juillet 2005 , https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2021.pdf le 10/06/2003 à 14.00.

(3) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21-2-2009م المحدد لتنظيم المصالح الخارجية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية 20 صادرة في 29-3-2009م ص 11-14.

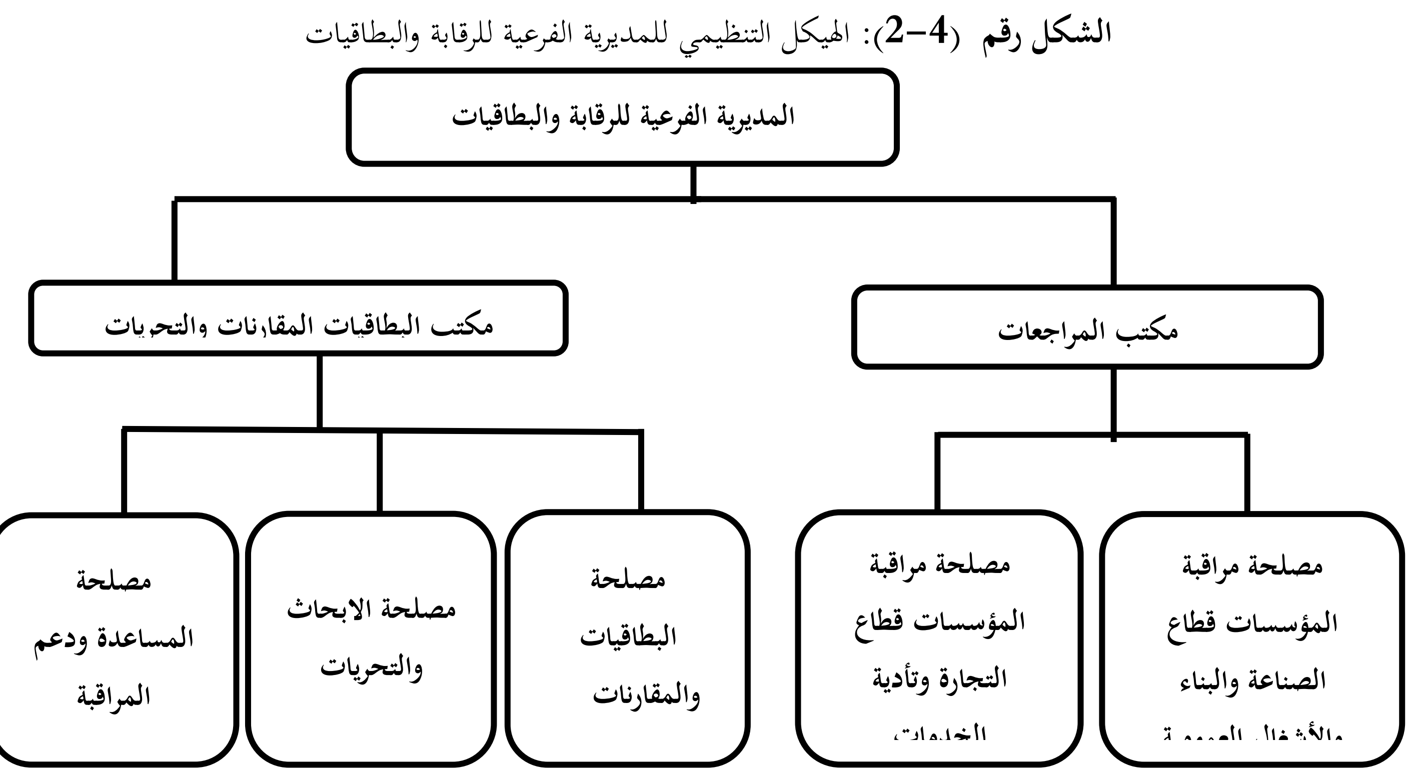
المطلب الثاني: مهام الرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات *(DGE)*:

تمّ انتقاء المستخدمين في مديرية كبريات المؤسسات من بين أكفئ الموظفين الموجودين على مستوى المديريات الولائية، بناءً على بطاقة الرغبات التي وزعت عليهم، وقد أجريت لهم مقابلات مع إطارات الإدارة المركزية الذين قاموا باختيار المستخدمين الذي تتوفر فيهم الكفاءة والمهارة العلمية والتقنية ليتم بعد ذلك إجراء دورات تكوينية لهم على أساس الأساليب الجديدة والحديثة للتسيير.[1]

من خلال الشكل السابق الذي يبين الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات يمكن ملاحظة أنّ المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات هي المسؤولة عن عملية الرقابة الجبائية للشركات الكبرى بمختلف أشكالها وأنواعها، حيث تتكفل بمايأتي:

- البحث والتحري عن المعلومة الجبائية؛
- تنفيذ برامج مراقبة المحاسبة وإنجاز التحقيقات والتحريات؛
- اقتراح التسجيل في البرامج السنوية للرقابة الجبائية.

الشكل رقم (4-2): الهيكل التنظيمي للمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الموادّ من 11 إلى 13 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في2009/02/21 المحدّد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر ج ج د ش ، العدد 20، الصادر بتاريخ 2009/03/29/ ص 13

من خلال الشكل السابق يمكن ملاحظة أنّ المديرية الفرعية للرّقابة والبطاقيات تتشكل من مكتبين؛ مكتب المراجعات ومكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات، ويكلّف كلّ مكتب بالآتي[2]:

[1] قرقوس فتيحة:(2017) ، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر1، ص 139.

[2] نفس المرجع السابق، ص 13.

❖ **مكتب المراجعات**

- إعداد مشروع برنامج الرقابة الجبائية ومتابعة تنفيذه؛
- السهر على احترام إجراءات الرقابة الجبائية وقواعدها؛

❖ **مكتب البطاقيات والمقارنات والتحريات**

- تشكيل وتسيير مختلف البطاقيات الممسوكة؛
- البحث والتحري عن المعلومة الجبائية واستغلالها.
- تنفيذ عمليات الرقابة الجبائية ومرجعات المحاسبة، وكل التحقيقات المتعلقة بها؛

المطلب الثالث: التّعريف بالشركة محل التحقيق في محاسبتها

الشّركة محلّ التحقيق، هي شركة أجنبية مقيمة تابعة لشركة أمّ متواجدة بفرنسا، وهي من أكبر الشركات العالمية المختصة في مجال النقل البحري متواجدة في أكثر من 160 دولة من خلال 755 وكالة محلية، تعمل على خدمات الشحن والنقل البحري واللّوجستيات البرية منذ أكثر من 40 سنة عبر شبكة تتكون من أزيد من 420 ميناء تجاريا حول العالم.

نقصد بشركة أجنبية مقيمة (ذات منشأة دائمة في الجزائر) تلك الشركات ذات رؤوس الأموال أو مؤسسات الأشخاص تمّ إنشاؤها عن طريق شركة فرعية أو عن طريق فرع أو أيّة مؤسسة، وتتميز منشآتها بنوع من الدّوام تتمتع باستقلالية قانونية وفعلية، تنجز عمليات ذات طابع صناعي تجاري أو خدماتي في الجزائر، ينجم على هذا النشاط تحقيق أرباح وفوائد[1].

جبائيا يخضع هذا النوع من الشركات لنظام القانون العام؛ أي المساواة في المعاملة الجبائية، والاستقرار بعنوان النظام الجبائي، حيث تبنّت السلطات الجزائرية سياسة الحثّ الجبائي المتمثلة في مجموعة من الضمانات لفائدة الشركات الأجنبية الراغبة في الاضطلاع بأنشطة اقتصادية داخل إقليمها الوطني بهدف استقطاب المزيد من رؤوس الأموال الأجنبية[2]، على هذا الأساس تتميز المعاملة الجبائية للشركات الأجنبية المقيمة في الجزائر فيما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات ثلاثة معدّلات مختلفة(19%، %23، 26%)حسب طبيعة النشاط الممارس بعنوان الإيرادات المحصل عليها في الجزائر، أما بخصوص الرسم على القيمة المضافة TVA(9%، 19%) المفروضة على المواد والسلع، الخدمات والأشغال، بالإضافة إلى الرسم على النشاط المهني TAP بنفس النسب المطبقة على رقم الأعمال للشركات المحلية، وكذا الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم العقاري بنفس عنوان المؤسسات الجزائرية.

تأسّست الشركة محل الرقابة الجبائية وبدأت نشاطها في الجزائر بتاريخ 17 جوان 1996، وهي شركة ذات أسهم(SPA)برأس مال يقدر بـ 207.000.000 دينار جزائري، بالإضافة إلى مقرها الرئيسي في الجزائر

---

[1] فنيط بسمة، حيمران محمد: (2021)، الرقابة الجبائية للشركات الأجنبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات – حالة شركة أمريكية، مجلة دراسات أجنبية، المجلد 10، (العدد 2)، ص31.

[2] أيت دحمان سيد علي:(2017)، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، ص 381.

العاصمة، لديها ثمانية فروع محلية في ولايات بجاية، تلمسان، سطيف سكيكدة، عنابة، جيجل ووهران، تمارس أربعة أنشطة اقتصادية كما هو مدون في سجلها التجاري، وفيما يأتي قائمة الأنشطة الممارسة ومضامينها(الملحق رقم 01).

الجدول رقم (4-1): الأنشطة الممارسة من الشركة قيد التحقيق.

تسمية الأنشطة الممارسة من الشركة	رمز النشاط	مضمون النشاط	النشاطات الاضافية
وكيل سفينة Consignataire de navire	604633	- كل النشاطات المتعلقة بالعمليات الخاصة باستلام وتسليم البضائع باسم الربان والإجراءات الإدارية للسفينة مع السلطات المحلية مع إبرام عقود المعالجة. -إسعاف السفينة أثناء. رسوها في الميناء وتموين الربان بالمال اللازم ودفع الحقوق والمصاريف وغيرها من الأعباء بمناسبة رسوها في الميناء.	/
وكيل حمولة Consignataire de cargaison	604634	كل النشاطات المتعلقة باستلام البضائع باسم ولحساب موكليه مع تسديد تكلفة الشحن عن البضائع اذا كانت مستحقة وتوزيع البضائع بين المرسل إليهم.	/
شحن وتفريغ البضائع Manutention	604602	- شحن وتفريغ كل السلع والبضائع والأمتعة. - ترتيب وربط السلع على متن السفن. - شحن وتفريغ البضائع في المحطات البرية، المطارات والسكك الحديدية.	/
نقل البضائع Transport de marchandises	604105	نقل البضائع	الشحن

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على بيانات موقع المركز الوطني للسجل التجاريCNRC.

المطلب الرابع: الوضعية المحاسبية والمالية لشركة قيد التحقيق.

بما أنّ الشركة قيد التحقيق شركة أجنبية مقيدة في المركز الوطني للسجل التجاري فهي خاضعة لأحكام القانون التجاري الجزائري، وهي بذلك ملزمة بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي[1]، وإعداد القوائم المالية السنوية التي تلخص أثر الظواهر الاقتصادية في أرقام وعمليات، وتتمثل هذه القوائم المالية في:

- الميزانية العمومية.
- حساب النتائج.
- جدول التدفقات النقدية.
- جدول التغيرات في حقوق الملكية.
- ملحق يوضح السياسات والطرق المحاسبية المتبعة.

تجمع الشركة وتوحّد جميع أصولها وخصومها، منتجاتها وأعبائها لكل فروعها في مختلف الوكالات المحلية، وتقدم حسابات مدمجة عنهم جميعا، كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

كما سبق لنا ذكره في الجانب النظري تظهر الميزانية في مجموعتين منفصلتين من العناصر: الأصول والخصوم، حيث يبين الجدولان الآتيان الميزانية الموحدة الشركة قيد التحقيق مؤرّخة بتاريخ 31 ديسمبر 2014، 2015 و2016 و2017 نبين فيه ما لدى الشركة من موجودات، وما عليها من مطالب من قِبل الغير.

الجدول رقم (2–4): أصول الميزانية للسنوات 2014، 2015، 2016 و2017.

الوحدة: الدينار الجزائري

رقم الحساب	التعيين	2014	2015	2016	2017
2	**أصول غير جارية**				
207	فارق الشراء	0	0	0	0
20	تثبيتات معنوية	552 876	1 083 076	984 233	1 596 611
21	تثبيتات عينية	0	0	0	0
211	أراضي	214 650 000	214 650 000	214 650 000	214 650 000
2131	مباني	3 220 916 219	3 047 608 038	2 874 901 427	2 702 194 816
218	تثبيتات عينية أخرى	292 003 570	499 423 428	407 686 847	275 696 891
22	تثبيتات ممنوح امتيزها	0	0	0	0
23	تثبيتات يجرى إنجازها	315 785 554	32 716 829	28 760 219	14 000 000
	تثبيتات مالية	0	0	0	0
265	سندات موضوعة موضع معادلة	0	0	0	0
26	المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	6 030 000	6 030 000	6 030 000	6 030 000

[1] المادة 4 القانون 07/ 11، مرجع سابق، ص3.

+271	سندات أخرى مثبتة	0	0	0	0
+274	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	25 513 290	361 622 790	374 145 998	371 960 879
مجموع الأصول غير الجارية		**4 075 451 509**	**4 163 134 161**	**3 907 158 726**	**3 586 129 199**
	الأصول جارية				
30 الى 38	مخزونات ومنتوجات قيد الصنع	841 388	63 168	0	0
4	**حسابات دائنة واستخدامات مماثلة**				
41	الزبائن	2 128 841 829	1 943 956 176	2 092 346 772	2 146 718 528
+409	المدينون الأخرون	2 363 861 940	2 256 832 757	2 713 575 648	3 259 254 624
+44	الضرائب	790 636 067	579 174 860	543 011 415	730 035 796
48	الأصول الاخرى الجارية	0	0	0	0
-50	**الموجودات و ما شابهها**				
+51	الخزينة	16 272 421 291	16 433 258 915	17 582 145 298	19 835 019 772
مجموع الأصول الجارية		**21 556 602 515**	**21 213 285 876**	**22 931 079 135**	**25 971 028 722**
المجموع العام للأصول		**25 632 054 023**	**25 376 420 037**	**26 838 237 861**	**29 557 157 921**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على البيانات المالية المنشورة على موقع المركز الوطني للسجل التجاري CNRC (النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL).

الجدول رقم (3-4): خصوم الميزانية للسنوات 2014، 2015، 2016 و2017

الوحدة الدينار الجزائري

رقم الحساب	التعيين	2014	2015	2016	2017
رؤوس الأموال الخاصة					
101	رأس المال الصادر	207 000 000	207 000 000	207 000 000	207 000 000
109	رأس مال غير المطلوب	0	0	0	0
104 و 106	علاوات و احتياطات	24 512 640	24 512 640	24 512 640	24 512 640
105	فارق إعادة التقييم	0	0	0	0
107	فارق المعادلة	0	0	0	0
12	نتيجة صافية/ (نتيجة صافية حصة المجمع)(	908 231 438	1 261 016 167	1 803 252 398	3 065 572 468
11	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد	87 352 967	87 352 967	481 716 768	996 021 165

المجموع 1		**1 227 097 046**	**1 579 881 775**	**2 516 481 807**	**4 293 106 274**
الخصوم غير الجارية				0	0
16 و17	قروض و ديون مالية	440 000 000	220 000 000	0	0
134 و135	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	16 218 329	329 841	164 920	0
229	ديون أخرى غير جارية	0	0	0	0
15	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	4 709 848	5 610 376	6 495 909	18 247 422
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**460 928 177**	**225 940 216**	**6 660 829**	**18 247 422**
الخصوم الجارية					
40	موردون و حسابات ملحقة	1 407 822 331	825 726 714	626 361 486	605 870 883
44	الضرائب وما شابهها	681 788 667	572 230 113	756 632 361	1 251 394 575
42+	ديون أخرى	21 851 289 941	22 171 059 985	22 930 168 414	23 388 538 765
52+	خزينة سلبية	3 127 862	1 581 233	1 932 962	0
مجموع الخصوم الجارية 3		**23 944 028 801**	**23 570 598 045**	**24 315 095 224**	**25 245 804 224**
المجموع الكلي للخصوم		**25 632 054 023**	**25 376 420 037**	**26 838 237 861**	**29 557 157 921**

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على البيانات المالية المنشورة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOALعلى موقع المركز الوطني للسجل التجاري CNRC

جدول حسابات النتائج الذي هو جزء من الكشوف (القوائم) المالية التي أقرّها النظام المحاسبي المالي وفرضها على كل الكيانات (المؤسسات) غير الصغيرة، يعرض المنتوجات والأعباء عن الفترة، وهي تمثل الرقم النهائي في الجدول في صافي نتيجة السنة المالية.

يكون تاريخ جدول حسابات النتائج للشركة هو تاريخ انتهاء السنة المالية في 31 ديسمبر؛ أي أنّ السنة المالية هي نفسها السنة الميلادية، وغالبا ما تكون هذه هي السنة المالية في جل الشركات في الجزائر.

وللتعرف أكثر على الشركة قيد التحقيق سوف نقوم بعرض حسابات النتائج للفترة الممتدة بين 2014 و2022 كالآتي:

الجدول رقم (4–4): حسابات النتائج للفترة 2014- 2022 للشركة المحقق في محاسبتها

رقم الحساب	التعيين	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
70	المبيعات والمنتوجات الملحقة	5 869 690 930	6 320 038 391	5 972 023 824	6 153 574 948	7 076 874 443	7 337 269 128	6 064 383 021	5 687 245 975	6 651 145 010
72	تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	0	0	0	0	0	0	0	0	0
73	الانتاج المثبت	0	0	0	0	0	0	0	0	0
74	إعانات الاستغلال	0	0	0	0	0	0	0	0	
	إنتاج السنة المالية	5 869 690 930	6 320 038 391	5 972 023 824	6 153 574 948	7 076 874 443	7 337 269 128	6 064 383 021	5 687 245 975	6 651 145 010
60	المشتريات المستهلكة	-42 391 915	-42 654 259	-38 962 435	-28 810 725	-39 921 379	-42 297 581	-31 917 027	-32 754 336	-31 046 537
62/61	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-3 757 406 752	-4 180 033 614,	-1 748 254 255	-3 404 042 823	-3 152 585 502	-3 158 545 975	-2 772 157 787	-2 485 141 226	-2 754 247 427
	استهلاك السنة المالية	-3 799 798 668	-4 222 687 874	-1 787 216 691	-3 432 853 548	-3 192 506 882	-3 200 843 557	-2 804 074 814	-2 517 895 562	-2 785 293 963
	القيمة المضافة للاستغلال	2 069 892 261	2 097 350 517	4 184 807 132	2 720 721 399	3 884 367 561	4 136 425 571	3 260 308 206	3 169 350 413	3 865 851 046
63	أعباء المستخدمين	-873 396 262	-492 517 988	-563 880 184	-513 713 113	-573 281 169	-590 221 506	-620 589 953	-601 971 388	-642 206 913
64	الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة	-132 235 216	-138 327 307	-134 719 283	-134 838 477	-202 476 988	-248 622 380	-199 894 756	-208 718 985	-192 341 981
	الفائض الإجمالي عن الاستغلال	1 064 260 782	1 466 505 221	3 486 207 664	2 072 169 808	3 108 609 402	3 297 581 684	2 439 823 496	2 358 660 038	3 031 302 152
75	المنتجات العملياتية الأخرى	0	6 100 966,18	0	0	0	0	0	0	0
65	الأعباء العملياتية الأخرى	-76 250 733	-41 149 572	-36 169 695	-7 590 650	-23 925 568	-38 464 192	-36 206 520	-17 223 933	-4 937 363
68	المخصصات للاهتلاكات و	-153 974 556	-310 404 423	-396 393 815	-358 082 192	-383 900 006	-601 439 803	-277 921 232	-301 299 223	-199 959 038

	المؤونات									
78	استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات	52 705 499	79 645 261	70 172 942	45 907 857	130 640 489	119 491 139	17 677 212	54 143 974	4 406 682
	النتيجة العملياتية	886 740 992	1 200 697 451	3 123 817 096	1 752 404 822	2 831 424 316	2 777 168 827	2 143 372 956	2 094 280 855	2 830 912 434
76	المنتوجات المالية	437 888 162	545 735 529	1 052 539 400	702 800 545	1 203 867 628	1 366 239 057	1 434 825 075	1 473 387 032	1 652 715 765
66	الأعباء المالية	-25 055 555	-13 907 223	0	-2 780 555,55	0	0	0	0	0
	النتيجة المالية	412 832 606	531 828 305	1 052 539 400	700 019 990	1 203 867 628	1 366 239 057	1 434 825 075	1 473 387 032	1 652 715 765
	النتيجة العادية قبل الضرائب	1 299 573 599	1 732 525 757	4 176 356 496	2 452 424 812	4 035 291 944	4 143 407 885	3 578 198 031	3 567 667 888	4 483 628 199
695	الضرائب الواجب فعها عن النتائج العادية	-539 500 270	-486 823 837	-1 157 295 885	-679 937 197	-1 128 690 786	-1 147 082 100	- 1 026 841 624	- 1 005 698 277	1 224 996 678
692	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-867 389	0	0	0	0	0	0	85 289 612	22 295 498
	مجموع منتجات الأنشطة العادية	6 360 284 592	6 951 520 147	7 094 736 166	6 902 283 351	8 411 382 561	8 822 999 325	7 516 885 309	7 300 066 595	8 308 267 457
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	-5 601 078 653	-5 705 818 228	-4 075 675 555	-5 129 795 737	-5 504 781 402	-5 826 673 540	- 4 965 528 902	- 4 652 807 371	-5 027 340 438
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية	759 205 939	1 245 701 919	3 019 060 611	1 772 487 614,	2 906 601 158	2 996 325 785	2 551 356 406	2 647 259 223	3 280 927 020
77	عناصر غير العادية– المنتوجات	149 025 498	15 314 247	46 511 857	30 764 784	87 750 965	126 392 754	46 640 090	30 467 062	4 531 124
67	عناصر غير العادية – الأعباء	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	النتيجة غير العادية	149 025 498	15 314 247	46 511 857	30 764 784	87 750 965	126 392 754	46 640 090	30 467 062	4 531 124
	النتيجة الصافية للسنة المالية	908 231 438	1 261 016 167	3 065 572 468	1 803 252 398	2 994 352 123	3 122 718 539	2 597 996 497	2 677 726 286	3 285 458 144

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على البيانات المالية المنشورة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOALعلى موقع المركز الوطني للسجل التجاري CNRC.

.

إنّ القراءة التحليلية للجدول رقم (4-4)، حول تطور المبيعات الإجمالية والمنتوجات الملحقة خلال الفترة 2014 إلى 2022 ومقارنتها بتطور النتائج الصافية يمكن ملاحظة ما يأتي:

استقرار المبيعات والمنتوجات الملحقة في الفترة ما بين 2014 و2017 بمتوسط تقريبي يقدر بستة (6) مليار دينار جزائري وهو رقم اعمال ضخم بالمقابل شهدت الفترة نفسها ارتفاعًا محسوسًا في النتائج الصافية، حيث بلغت دروتها في سنة 2016 مبلغ 3.123 مليار دينار جزائري، لتتراجع سنة 2017 إلى مبلغ 1.752 مليار دينار جزائري.

ارتفاع تدريجي في أرقام الأعمال سنتي 2018 و2019، حيث بلغت سنة 2019 أزيد من 7.337 مليار دينار جزائري، وبعد خصم التكاليف والأعباء، فإنّ صافي النتيجة للسنة المالية نفسها يقدر بأزيد من 3.122 مليار دينار جزائري.

في السّنوات الأخيرة، ومع تداعيات جائحة فيروس كورونا كوفيد 19 وما نتج عنها من خفض في التّبادلات التّجارية العالمية، هذا ما أثّر سلبا على النشاط الاقتصادي للشركة؛ إذ تراجعت مبيعات الشّركة بأكثر من 17.35 % سنة 2020، وبأكثر من 22.49 % سنة 2021 مقارنة بمبيعات 2019، كما عرفت النتائج الصافية كذلك تراجعا بسبب الجائحة، على غرار ما شهدته الأزمة المالية العالمية الحادّة.

وظهر الفيروس التّاجي المستجد في نهاية شهر ديسمبر من سنة 2019 بمدينة ووهان الصينية ليشهد العالم ذعرا وارتباكا على جميع الأصعدة بسبب انتشاره الرهيب وتحوله إلى جائحة عالمية ففتك بالكثير من الأرواح[1]، وقد أصاب الوباء الاقتصاد العالمي بدءًا من حركة التّجارة وسلاسل التوريد وأسعار المواد والسلع الأولية، ما أدّى إلى عرقلة الإنتاج والإمداد والنقل البحري والجوّي عبر العالم.[2]

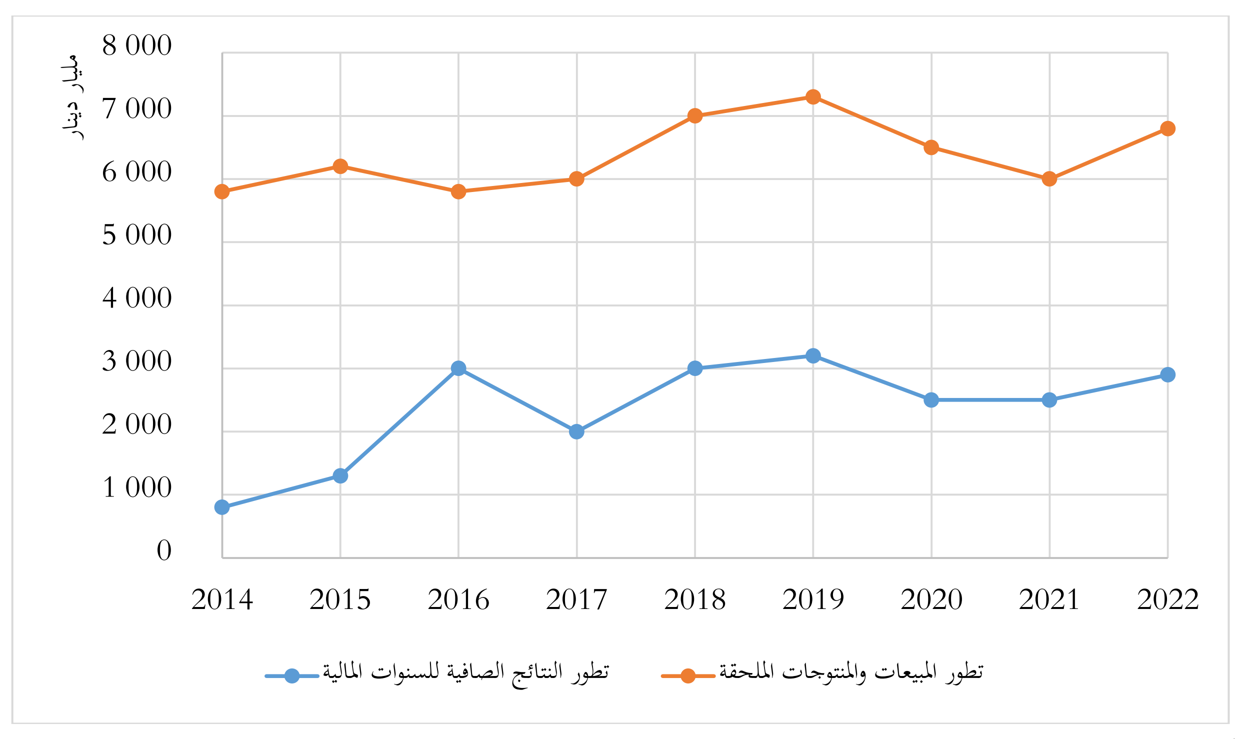
أما في سنة 2022، ومع بداية تعافي العالم من الجائحة وعودة الحركة التجارية إلى الموانئ، استرجعت الشركة حركيتها وعاد رقم أعمالها للارتفاع حيث بلغ أكثر من 6 مليار و651 مليون دج، وهذا ما قابله ارتفاع في النتيجة الصافية، حيث بلغت أكثر من 3 مليار و 281 مليون دينار، وهي النتيجة الأعلى في السنوات قيد الدراسة، والشكل الموالي يوضح تطور حجم المبيعات والمنتوجات الملحقة، وكذا النتائج الصافية للفترة الممتدة بين سنة 2014 وسنة 2022.

---

(1) سفيان خلوفي، كمال شريط، (2021): أثر جائحة فيروس كورونا كوفيد-19 على الاقتصاد العالمي خلال الربيع الأول من سنة 2020، مع الإشارة لحالة الاقتصاد الجزائري ، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، (العدد 03)، ص 1651.

(2) كرامة مروة وآخرون، (2020): تأثير الأزمات الصحية العالمية على الاقتصاد العالمي: تأثير فيروس كورونا كوفيد-19 على الاقتصاد الجزائري أنموذجا مجلة التمكين الاجتماعي، المجلد 02، (العدد 02)، ص 329.

الشكل رقم (3-4): تطور حجم المبيعات والنتائج الصافية للشركة خلال الفترة 2014-2022.



المصدر: من إعداد الباحث.

تحليل الأرقام المحددة للمبيعات والأرباح كل عام سيوفر رؤًى أعمق حول أداء الشركة ومسار النمو على مدار التسع سنوات المدروسة، بالنظر إلى الشكل يمكن ملاحظة الآتي:

- كان هناك نمو مطّرد في حجم المبيعات من 2014 إلى 2022، مع بعض التذبذبات في بعض السنوات.
- النتائج الصافية شهدت نموًا إيجابيا أيضا من 2014 إلى 2022، مع تسجيل أعلى نتيجة صافية في 2022.
- عام 2021 كان الاستثناء، حيث انخفضت المبيعات والنتائج الصافية عن العام السّابق 2020. ويعود ذلك لتأثير جائحة كوفيد-19.

بشكل عام، الاتجاه العام إيجابي، ويشير إلى نمو الشركة وتحسّن أدائها المالي مع مرور الوقت من 2014 إلى 2022.

المبحث الثاني: دراسة الحالة -عمليات فحص المحاسبة التدقيق والتسوية -

في هذا المبحث، سيتم تقديم دراسة حالة تفصيلية لعملية التحقيق في محاسبة شركة كبرى. سيتم استعراض الإجراءات الأولية للتحقيق والمهام التي يتولاها فريق المحققين. سيتم أيضًا تحليل عمليات فحص محاسبة الشركة وعمليات التدقيق في الحسابات والتسجيلات المحاسبية للشركة المعدّة وفق قواعد ومبادئ النّظام المحاسبي المالي، مع إبراز الأخطاء والإغفالات، وتحديد الضرائب المتملّص منها، والوصول إلى النتائج النهائية لعملية الرقابة الجبائية.

المطلب الاول: الإجراءات الأولية لتحقيق في محاسبة الشركة.

بعد حصول المحققين على البرنامج السنوي للرقابة الجبائية التي سيقومون بها وقبل البدء في أيّة عملية تحقيق، يقوم المحقّقون بطلب الملف الجبائي كاملا للسنوات قيد التحقيق من المصلحة المسيرة، يعد المحققون بطاقة المعلومات (انظر الملحق رقم 02) وكشف مقارنة الميزانيات(الملحق 03) تدوّن فيهما كلّ المعلومات التي تعطي نظرة عامّة عن وضعية الشركة قيد التحقيق، كما تساعد هذه المعلومات على السير الحسن للتحقيق.

1- الإشعار بالتّحقيق: قبل الشروع في عملية التحقيق في محاسبة الشّركة قام المحققون بإرسال إشعار بتحقيق يحمل رقم 125 مؤرّخ في 18 جويلية 2018 مقابل الإشعار بالاستلام من الرئيس المدير العام للشركة مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية، وقد تضمن الإشعار بالتحقيق:

- الضرائب والرسوم المعنية بالتحقيق والمتمثلة في الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على القيمة المضافة TVA، حقوق الطابع DT الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات IRG/S، الضريبة على أرباح الشركات IBS، الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء IRG/RCM، رسم التكوين المهني والتمهين، الرسم على السيارات VP، الرسم على التوطين البنكي TDB؛
- السنوات المعنية بتحقيق 2014 ، 2015، 2016 و2017؛
- كل الوثائق والسندات التبريرية والسجلات المحاسبية؛
- الإشارة لإمكانية الاستعانة بمستشار من اختياره؛
- الاستفادة من مدة التحضير تقدّر بـ10 أيام قبل البدء في فحص المحاسبة؛
- ألقاب وأسماء المحققين المكلّفين بالتحقيق ورئيس فرقة التحقيق؛

2-الشروع في عملية التحقيق في المحاسبة: بعد مرور الأيام العشرة الممنوحة لمسيري الشركة لتحضير الملف المعني بالتحقيق، انتقل المحققون إلى مقر الشركة الواقع مقرّه بباب الزوار الجزائر العاصمة من أجل القيام بالتدخل الأول والتعرف أكثر على نشاطات الشركة، وقد قدمت لهم المستندات الآتية:

- سجل الجريدة العامة، مرقّم ومؤشّر على كل صفحاته وممضى مختوم من طرف رئيس المحكمة؛
- سجل الجرد، مرقم ومؤشر على كل صفحاته وممضى مختوم من طرف رئيس المحكمة؛
- سجلات الأجرة للشركة، مرقم ومؤشر على كل صفحاته وممضًى مختوم من طرف رئيس المحكمة؛
- اليوميات المساعدة للسنوات المعنية بالتحقيق؛
- ميزان المراجعة للحسابات للسنوات المعنية بالتحقيق؛
- الدفتر الكبير للسنوات المعنية بالتحقيق؛
- القوائم والملحقات لسنوات 2014، 2015، 2016 و2017؛
- الوثائق والمستندات التبريرية (فواتير الشراء والبيع والأعباء،... إلخ).

المطلب الثاني: فحص المحاسبة، التدقيق والنتائج الأولية لعملية التحقيق:

بعد قيام المحقّقين الجبائيين بالإجراءات التمهيدية السابقة والاطّلاع على الوثائق والمستندات المقدمة من طرف مسيري الشركة، وبعد فحص وتدقيق المحاسبة المقدمة لسنوات 2014، 2015، 2016 و2017، من حيث الشكل، ومن حيث المضمون، تمّ التوصل للملاحظات الآتية:

– **من حيث الشكل:** فحص السجلات المحاسبية الإجبارية من حيث الشكل والتأكد من محتواها اتّضح أنها مقبولة طبقا للمواد 9 إلى 11 من القانون التجاري الجزائري والنظام المحاسبي المالي، مع احتمال وجود بعض التحفظات.

– **من حيث المضمون:** عملية الفحص والتدقيق في المحاسبة أسفرت عن وجود عدة نقائص وإغفالات، لذا لجأ المحققون للقيام بعدة تعديلات على الأسس لسنوات التحقيق، ناتجة عن أرقام أعمال مخفية مستخرج من تطبيق الحساب المالي وبعض التجاوزات الأخرى، حيث نتج عنها حقوق واجبة الدفع فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني الرسم على القيمة المضافة، الضريبة عن الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة.

ونظرا لضيق الوقت واقتراب انتهاء السنة المالية 2018، وحجم الملف فقد تم الإسراع في تقديم النقائص والملاحظات لسنة 2014 قبل انقضاء أجل تقادمها، وهذا تطبيقا للمادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية التي حددت فيها أجل التقادم بأربعة سنوات للقيام باستدراك ما كان محل نقص أو إغفال في وعاء الضرائب والرسوم، وقد ترتب عن ذلك إصدار تبليغين أوليين.

- تبليغ أولي تبعا للتحقيق في المحاسبة للسنة المالية 2014.
- تبليغ أولي تبعا للتحقيق في المحاسبة لسنوات2015، 2016، 2017.

1– النتائج الاولية للتحقيق في المحاسبة:

تضمن كلٌّ من التبليغين الملاحظات الآتية:

1–1– اختلافات في أرقام الأعمال المصرح بها وأرقام الأعمال الفعلية:

لجأ المحققون لاستعمال تقنية الحساب المالي، حيث تم تحديد مقبوضات الشركة ومختلف مصاريفها المالية باستعمال أرصدة الحسابات المستخرجة من المحاسبة اعتمادا على ميزان مراجعة الحسابات والدفتر الكبير للسنوات المعنية بالتحقيق، والمعدَّة وفق النظام المحاسبي المالي، ليتم التوصل في الأخير إلى رقم الأعمال المخفي، وهو ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم(5–4): اختلافات في أرقام الأعمال المصرح بها وأرقام الأعمال الفعلية.

رقم الحساب	الحساب	2015	2016	2017
البنوك والمؤسسات المالية				
512 010	البنك الخارجي الجزائري وكالة الجزائر.	197 642 580	12 398 294	3 699 884
512 011	البنك الخارجي الجزائري وكالة وهران.	172 688 919	169 659	352 630

512 012	البنك الخارجي الجزائري وكالة الغزوات.	932 866 420	485 196 622	383 019 199
512 014	البنك الخارجي الجزائري وكالة بجاية.	906 346	9 530 060	258 744
512 015	البنك الخارجي الجزائري وكالة عنابة.	1 419 791	1 811 466	1 306 953
512 020	نتيكسيس وكالة الجزائر.	4 658 715 943	1 745 474 208	41 664 473
512 021	نتيكسيس وكالة وهران.	20 805 560	1 675 293 867	2 280 026 893
512 022	نتيكسيس وكالة سطيف.	26 212 048	14 312 229	907 992
512 030	نتيكسيس وكالة باب الزوار.	1 608 715 943	14 266 097 259	11 224 194 984
512 031	القرض الشعبي الجزائري وكالة قيغارا.	-	-	32 712 682
512 032	القرض الشعبي الجزائري وكالة حيدرة.	-	-	359 612
512 040	بنك الخليج وكالة دالي إبراهيم.	128 422 674 954	17 926 720 092	14 345 817 153
512 041	بنك الخليج وكالة وهران.	2 282 891 716	506 043 491	63 156 503
512 042	بنك الخليج وكالة سكيكدة.	2 923 815 860	1 745 957 149	1 636 202 738
512 043	بنك الخليج وكالة عنابة	3 060 435 413	3 001 637 147	2 163 584 700
512 044	بنك الخليج وكالة بجاية.	8 845 654 915	6 970 316 008	3 118 646 381
512 046	بنك الخليج. وكالة مستغانم	288 028 426	152 959 027	312 687 835
512 047	بنك الخليج وكالة سطيف	1 153 775 797	1 319 871 219	1 418 144 793
512 049	بنك الخليج الميناء الجاف وهران	615 582 004	768 653 374	597 750 121
512 050	بنك فرنسا وكالة الجزائر	8 156 953 684	10 714 177 070	28 132 933
512 051	بنك فرنسا وكالة وهران	6 482	-	-
512 060	سوسييتي جنيرال -1-	5 214 485 036	1 679 905 265	2 049 791 368
512 061	سوسييتي جنيرال -2-	172 429 946	34 050 312	22 604 891
512 062	سوسييتي جنيرال -3-	-	2 106	1 053
512 063	سوسييتي جنيرال -جن جن -	143 546 234	157 925 027	234 055 636
512 064	سوسييتي جنيرال وكالة قسنطينة	64 161 569	74 600 986	162 508 154
512 070	البنك الدولي البريطاني	720 453 799	4 565 050 000	18 920
512 080	سيتي بنك الجزائر	4 000 000 000	2 128 631 353	9 246 414 591
512 090	تريست بنك الجزائر	-	90 000 000	8 957 771

الصندوق				
531 000	الجزائر العاصمة	221 851 521	125 732 876	142 567 775
532 010	الصندوق وهران	5 369 619	1 960 779	2 905 331
532 020	الصندوق سكيكدة	1 473 642	727 152	986 325
532 030	الصندوق بجاية	2 989 368	948 144	1 205 607
532 040	الصندوق عنابة	1 286 324	1 291 371	761 710
532 050	الصندوق الغزوات.	161 051 593	634 883	1 271 575
532 060	الصندوق مستغانم.	2 321 160	2 757 344	929 963
532 070	الصندوق سطيف.	1 218 019	1 643 899	2 146 440
532 080	الصندوق الميناء الجاف وهران.	4 276 299	9 183 110	3 777 991
532 080	الصندوق جيجل.	432 226	270 671	592 885
532 095	الصندوق قسنطينة.	336 271	907 066	665 149
مجموع المقبوضات (1)		**174 087 475 427**	**70 192 840 583**	**77 621 593 562**
الحسومات				
	حساب Mapping Missing (*)	2 365 905 539	145 326 385	185 775 672
218	تجهيزات اجتماعية.	22 725	150	18 100
238	تسبيقات مدفوعة على طلبات التثبيثات.	192 662	-	-
275	ودائع وكفالات مدفوعة.	749 000	949 000	700 000
401	موردون.	1 377 249 031	1 383 487 992	800 618 347
421	المستخدمون أجور مستحقة الدفع.	48 534 800	21 379 779	4 508 092
422	صناديق الخدمات الاجتماعية.	893 500	135 000	1 632 900
425	المستخدمون تسبيقات. ومدفوعات على الحساب.	432 889	26 000	2 391 000
431	الضمان الاجتماعي.	4 281 779	14 151 731	66 337 998

* تمّ تسجيل في المحاسبة الشركة لعمليات محاسبية خلال سنوات 2015، 2016 و2017 بحساب يحمل اسم: Mapping Missing دون تفصيل عن الحساب، ولا حتى شرح للعمليات في دفتر اليومية.

442	الدولة ضرائب ورسوم محصلة من الغير.	-	-	12 483 252
444	الدولة الضرائب على النتيجة.	256 021 806	-	146 047 151
445	الدولة الرسم على القيمة المضافة.	3 188 184	502 273	115 169 306
447	حقوق الطابع	1 026	1 122 417	33 464 364
451	عمليات المجمع.	246 953 382	8 458 328	203 142 915
457	الشركاء.	96 993 600 000	83 112 220	93 043 789
467	حسابات أخرى.	-	10 931 372	3 572 950
467	حسابات. أخرى	139 515 471	357 432 601	1 062 744 666
470	حسابات انتقالية.	527 956	-	-
486	أعباء مقيدة سلفا.	7 469 605	82 398 549	1 975 024
512 028	بنك نتيكسيس.	-	5 500 000 000	4 000 000 000
512 048	بنك الخليج.	-	5 500 000 000	4 000 000 000
512 058	بنك فرنسا.	6 500 000 000	3 000 000 000	14 570 000 000
512 068	سوسييتي جنيرال.	3 000 000 000	-	1 500 000 000
512 078	البنك الدولي البريطاني.	-	2 707 875 000	-
512 088	سيتي بنك.	-	2 006 000 000	-
512 099	فوائد غير مستحقة.	349 860 731	504 208 448	833 717 325
518	فوائد منتظرة.	36 297 684	26 892 850	222 706
541	وكالات التسبيقات.	51 192 230	162 494 900	32 765 030
581	تحويلات الأموال.	40 710 229 783	27 571 792 503	27 106 038 847
607	استهلاك مشتريات غير مخزنة.	165 928	736 528	734 927
611	مناولة عامة.	-	-	40 800
613	الإيجارات.	2 117 250	10 200 000	15 000
615	الصيانة والتصليح.	84 221	196 964	527 525
616	تأمينات.	5 326	103 235	276 781
618	التوثيق ومصاريف متنوعة.	702	-	-
622	اتعاب الموثقين والمحضرين.	500	40 000	26 520

623	الإشهار والنشر.	-	-	-
624	مصاريف النقل.	31 376	-	146 872
625	التنقلات والمهمات.	426 761	664 644	892 390
626	مصاريف المواصلات.	127 106	195 188	191 641
627	الخدمات المصرفية.	4 712 824	3 621 454	71 848 470
632	تعويضات السلة.	11 001	-	202 000
635	اشتراكات الضمان الاجتماعي.	3 400	646 800	1 789 215
637	أعباء اجتماعية أخرى.	517 600	2 022 419	2 073 945
638	أعباء تكوين المستخدمين.	-	-	190 733
645	الضرائب. والرسوم الأخرى.	8 778	3 500	104 055
656	العقوبات والغرامات.	190 000	50 000	121 500
658	أعباء أخرى للتسيير.	4 763	140 801	5 410 659
661	أعباء الفوائد.	-	-	-
757	نواتج استثنائية.	-	-	-
761	نواتج المساهمات.	-	105 383 929	-
762	عوائد الأصول المالية.	26 194 811	32 008 215	401 407 849
775	عوائد التثبيتات العينية.	200 000	1 390 000	-
778	منتجات غير عادية.	4 684 549	3 390 557	35 241 142
شحن FRET		5 866 626 530	5 282 692 100	6 857 615 433
عقوبات التأخير SURESTARIE		7 283 490 647	7 030 402 329	6 586 338 326
إلغاء تحصيلات محاسبية		1 366 034 775	939 080 262	1 664 104 243
مجموع الحسومات (2)		**166 948 803 630**	**62 501 646 426**	**70 045 461 463**
التحصيلات الصافية (1)-(2)		7 138 671 797	7 691 194 157	7 576 132 099
(-) رصيد الزبائن في 01/ 01		2 096 176 130	1 843 886 361	1 955 734 307
(+) رصيد الزبائن في 31/ 12		1 843 886 361	1 955 734 307	2 043 304 562
(+) رصيد تسبيقات الزبائن في 01/01		1 508 492 215	1 535 158 488	1 758 215 096
(-) رصيد تسبيقات الزبائن في 12/31		1 535 158 488	1 758 215 096	1 764 263 157
رقم الأعمال المشكل لكل الرسوم		6 859 715 754	7 579 985 496	7 657 654 293

(–) تعديلات في الشحن والزبائن	123 178 520 -	158 065 213	98 356 740
رقم الأعمال المعدل	6 982 894 273	7 421 920 284	7 529 297 553
(–) رقم الأعمال المعفى	413 202 792	289 520 239	174 772 983
(–) حقوق الطابع	78 037 471	76 199 860	75 756 891
رقم الأعمال بكل الرسوم TTC	6 491 654 010	7 056 200 184	7 308 767 679
معدل الرسم (1.17/1) و(1.19/1)	0,8547	0,8547	0,8403
رقم الأعمال الخاضع خارج الرسم	5 548 422 231	6 030 940 328	6 264 809 982
(+) الرقم الأعمال المعفى	413 202 792	289 520 239	174 722 983
رقم الأعمال الكلي بدون رسوم HT	5 961 625 023	6 320 460 568	6 421 582 965
رقم الأعمال المصرح به	6 320 038 390	6 153 574 948	5 972 023 824
الفارق في رقم الأعمال	**– 328 413 367**	**166 885 620**	**449 559 141**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1–2– تناقضات داخلية في المحاسبة: بعد فحص أعباء الضمان الاجتماعي تبين وجود اختلاف في المبالغ على مستوى ميزان المراجعة (La Balance générale) ودفتر الأجور لسنوات2014، 2015 و2016 كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (6–4): الفروقات في أعباء الضمان الاجتماعي

الوحدة دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016
المبالغ المدونة في ميزان المراجعة.	102 355 878	92 365 394	101 572 735
المبالغ المدونة في دفتر الأجور.	75 605 509	86 039 756	88 321 923
تكاليف مستردة.	–	2 036 475	4 591 062
الفارق.	**26 750 369**	**4 289 162**	**8 659 750**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1–3– تسجيلات في المحاسبة لعمليات بدون وثائق تبريرية: بعد التحقيق في الوثائق التبريرية القانونية المقدمة الخاصة ببعض الأعباء لسنوات 2015، 2016 و2017، تبيّن وجود بعض الفواتير أو تمّ الاعتماد على فواتير شكلية، وُصولات، فواتير بأسماء الشركاء، وبهذا الصدد يجب أن تكون كل الأعباء والتكاليف بمختلف أنواعها مبررة، وتكون ضمن النشاط العادي للشركة، وفيما يأتي جدول يوضح التكاليف المسجلة في المحاسبة وغير المبررة.

الجدول رقم (7–4): جدول يبين الأعباء المسجلة بدون وثائق تبريرية.

الوحدة: دينار جزائري

رقم الحساب	التعيين	2015	2016	2017
607 100	استهلاك الطاقة.	700 000	543 012	–
607 400	استهلاك لوازم المكتب.	624 810	–	–
607 421	استهلاك لوازم تجهيزات الرياضة.	431 500	–	–
607 600	استهلاك لوازم السيارات.	5 122 400	–	–
611 080	التقاول العام للميناء الجاف وهران.	11 671 732		
613 000	الإيجارات.	4 040 000	3 108 100	–
615 100	تصليح وسائل النقل.	311 370	–	–
615 400	تصليح البنايات.	–	–	8 453 296
615 900	إصلاحات أخرى.	578 270	–	–
616 100	تأمين متعدد الأخطار.	–	–	6 601 540
616 200	تأمين السيارات.	558 089	1 185 399	–
616 900	مصاريف التأشيرات.	1 709 754	300 000	–
622 500	اتعاب المحامين والمحضرين.	24 658 024	–	53 043 167
622 501	أتعاب أخرى.	18 529 698	–	21 079 873
623 300	خدمات الإشهار.	86 785 033	51 521 619	57 969 851
627 100	خدمات مصرفية.	3 489 289	19 189 101	5 035 940
658 000	أعباء أخرى للتسيير.	28 252 271	–	–
661 200	أعباء الفوائد.	13 902 778	–	–
المجموع		**201 365 018**	**75 847 231**	**152 183 667**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1–4– اشتراكات اجتماعية غير مبرّرة: تم تقييد تسجيلات محاسبية خلال سنوات 2015، 2016 و2017 لعمليات الاشتراكات ومساهمات اجتماعية دون تقديم أية تبريرات.

الجدول رقم (8–4): جدول يبين أعباء الاشتراكات غير المبررة

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2015	2016	2017
اشتراك تعاونية	219 200	1 157 247	1 099 725
مساهمات إجتماعية	8 823 701	8 597 561	17 978 860
المجموع	**9 042 901**	**9 755 808**	**19 078 585**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق .

كذلك في سنة 2017، بعد فحص الحساب 658000 المقيد في محاسبة الشركة تبين تسجيل أعباء تطهير الحسابات البنكية الخاصة بالسنة المالية 2006 بمبلغ يقدر ب 19.072.253دج دون تقديم وثائق الإثبات القانونية.

1-5- تسجيل أعباء خارج الاستغلال: بعد التدقيق في حسابات الأعباء تبين تسجيل أعباء خارج الاستغلال تتمثل أساسا في تكاليف تحويل أرباح الشركاء، مع استرجاع الرسم على القيمة المضافة الخاص بها، كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-9) : جدول يبين أعباء خارج الاستغلال

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2015	2016	2017
مصاريف تحويل الأرباح الموزعة.	15 260 371	21 801 551	3 449 772
رسم على القيمة المضافة المسترجع.	1 520 960	-	464 158

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1-6- عدم احترام الحدث المنشأ في التصريحات الشهرية.

جبائيا، وبعد فحص التصريحات الجبائية الشهرية للشركة تبين أن الشركة تعتمد على الحدث المنشأ من خلال الفوترة، سواءٌ للرسم على القيمة المضافة أو للرسم على النشاط المهني، وهذا يتعارض مع نص المادة 14 من قانون الرسوم على رقم الأعمال (CIDTA) والمادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، اللتان تنصان على أن الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني لنشاط الخدمات هو القبض الثمن كليا أو جزئيا.

سنة 2014 تبين بعد فحص التصريحات الجبائية وجود اختلاف بين رقم الأعمال المصرح في الرسم على النشاط المهني ورقم الأعمال المصرح به في الرسم على القيمة المضافة بفارق يقدر ب 949 798 دج.

كما تم سنة 2015 تسجيل اختلاف بين رقم الأعمال المصرح به (بما في ذلك منتوجات التأجير) في جدول حسابات النتائج ورقم الأعمال السنوي المصرح به شهريا في تصريحات 50G.

الجدول رقم (4-10) : جدول يبين الاختلاف في التصريحات المكتتبة.

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	رقم الأعمال السنوي وفقا للتصريحات 50G الشهرية	رقم الأعمال في جدول حسابات النتائج	الفارق
المبالغ	6 495 221 875	6 495 345 171	**123 296**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1-7- أخطاء في فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات.

بعد مراجعة مدى فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات لسنوات 2014، 2015، 2016 و2017، ففي سنة 2014 تبين وجود أخطاء عند حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور باستعمال الجدول التصاعدي بفارق قدره 350 323 دج، كما تبين عدم فرض هذا النوع من الضرائب على مجموعة من المنح والعلاوات المقدمة للمستخدمين بمعدل 10% تطبيقا للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم (11-4): جدول يبين المنح والعلاوات التي لم يفرض عليها ضريبة على دخل الإجمالي

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2015	2016	2017
منحة التمدرس	370 000	-	-
تعديلات على الأجور.	459 770	1 255 393	-
منحة O/S.	11 767 500	17 267 500	9 279 802
منحة التدريب الرياضي.	1 280 181	2 156 980	-
منحة الخطر.	3 410 167	3 283 417	-
تعويض البنزين.	671 000	1 065 725	-
تعويض الخدمات.	392 302	923 064	-
المجموع	**18 350 920**	**25 952 079**	**9 279 802**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1-8- استرجاع الرسم على القيمة المضافة غير مستحق

في سنة 2014 تم استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير شراء تبين فيما بعد أنّه تم الغاؤها (FACTURE D'AVOIR) مبلغ الرسم على القيمة المضافة هو 984 096 1 دج.

تم ملاحظة سنتي 2015 و2017 استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفواتير متعلقة بشراء قطع غيار لسيارات سياحية، وهدايا، وهذا ما يتنافى مع المادة 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال.

كما تم ملاحظة خلال سنة 2017، استرجاع الرسم على القيمة المضافة لفاتورة شراء مرتين من طرف الشركة، مبلغ الرسم على القيمة المضافة 870.808 دج والجدول الآتي يبين ذلك.

الجدول رقم (4-12): جدول يبين حقوق الرسم على القيمة المضافة غير مستحقة.

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2017
حقوق الرسم على القيمة المضافة للفواتير الملغية.	1 096 984	-	-
حقوق الرسم على القيمة المضافة لقطع الغيار.	-	59 325	-
حقوق الرسم على القيمة المضافة للهدايا.	-	-	148 865
حقوق الرسم على القيمة المضافة المسترجعة مرتين.	-	-	870 808
المجموع	**1 096 984**	**59 325**	**1 019 673**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

1-9- اختلاف في رقم الاعمال المصرح به.

خلال سنة 2014 تم ملاحظة وجود اختلاف بين مجموع رقم الأعمال المصرح به في التصريحات الشهرية بمبلغ 962 476 870 5 دج، بينما رقم الأعمال السنوي المصرح به هو 930 690 869 5 دج؛ أي بفارق يقدر ب 032 786 دج.

1-10- رصيد دائن لحساب الزبائن.

خلال فحص أرصدة حسابات الشركة لسنة 2014 تبين أن رصيد الزبائن دائن بمبلغ 529 854 34 دج وهذا ما يدل على قبض الشركة مبالغ من طرف زبائنها دون إعداد فواتير البيع أو الخدمة، وبالتّالي عدم إدراجها في رقم الأعمال السنوي المنجز.

2- إعادة تشكيل الأسس الخاضعة للضريبة.

2-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال: تم التوصل إلى الفارق في رقم الأعمال بتطبيق الحساب المالي.

الجدول رقم (4-13): إعادة تشكيل رقم الأعمال

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
رقم الأعمال المشكل.	-	5 961 625 023	6 320 460 568	6 421 582 965
رقم الأعمال المصرح به.	-	6 320 038 390	6 153 574 948	5 972 023 824
الفارق في رقم الأعمال.	-	-	**166 885 620**	**449 559 141**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

2-2- إعادة تشكيل الأرباح: الأرباح الخاضعة للضريبة يتم حسابها عن طريق جمع الفارق في رقم الأعمال غير المصرح به (بعد طرح حقوق الرسم على النشاط المهني) والأعباء غير القابلة للخصم، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-14): إعادة تشكيل الأرباح.

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
الفارق في رقم الأعمال.	-	-	166 885 620	449 559 141
حقوق الرسم على النشاط المهني (-).	-	-	(-) 3 337 712	(-)8 991 183
الأعباء الاجتماعية غير المبررة.	-	9 042 901	9 755 808	19 078 585
الفارق في رقم الاعمال في التصريحات الشهرية G50.	786 032	-	-	-
الرصيد الدائن لحساب الزبائن.	34 854 529	-	-	-
التناقضات الداخلية في المحاسبة.	26 750 369	4 289 162	8 659 750	-
الأعباء غير المبررة.	-	201 365 018	75 847 231	152 183 667
أعباء خارج الاستغلال.	-	15 260 371	21 801 551	3 449 772
أعباء خاصة(لتطهير الحسابات).	-	-	-	19 072 253
المجموع	**62 390 930**	**229 957 452**	**279 612 248**	**634 352 235**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

3- التعديلات الجبائية.

3-1- الرسم على النشاط المهني (TAP): الفارق في رقم الأعمال خاضع للرسم على النشاط المهني تطبيقا للمادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

سيتم تطبيق جزاءات بسبب نقص في التصريح تطبيقا لمحتوى المادة 193.1 و227 من القانون السالف الذكر.

الجدول رقم (4-15): حساب حقوق الرسم على النشاط المهني والجزاءات

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
الفارق في رقم الأعمال.	-	-	166 885 620	449 559 141
الفارق في التصريحات المكتتبة.	785 949	123 296	-	-
الأساس الخاضع.	785 949	123 296	166 885 620	449 559 141
حقوق الرسم على النشاط المهني 2%.	15 719	2 466	3 337 712	8991 183
نسبة الجزاءات.	%10	%10	%25	%25
الجزاءات.	1 572	247	834 428	2 247 796
مجموع الحقوق	**17 291**	**2 713**	**4 172 141**	**11 238 979**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

3-2- الرسم على القيمة المضافة(TVA) : الفارق في رقم الأعمال يخضع كذلك للرّسم على القيمة المضافة تطبيقا للمادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى تطبيق جزاءات نقص في التصريح تطبيقا للمادة 116.1 من القانون الثالث الذكر.

الجدول رقم (4-16): حساب حقوق الرسم على القيمة المضافة والجزاءات.

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
الزيادة في رقم الأعمال.	-	-	166 885 620	449 559 141
الفارق في التصريحات المكتتبة.	-	123 296	-	-
الأساس الخاضع.	-	123 296	166 885 620	449 559 141
حقوق الرسم على القيمة المضافة(1).	-	20 960	28 370 555	85 416 237
ر ق م المخصوم وغير مستحق(2).	1 096 984	59 325	-	1 019 673
ر ق م المسترجع خارج الاستغلال(3).	-	1 520 960	-	464 158
مجموع الحقوق (1) + (2) + (3).	1 096 984	1 601 245	28 370 555	86 900 068
الجزاءات 25%.	274 246	400 311	7 092 639	21 725 017
مجموع الحقوق	**1 371 230**	**2 001 557**	**35 463 194**	**108 625 085**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

3-3- الضريبة على أرباح الشركات(IBS): تطبيقا لما جاء في المواد 136.1 و150.1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، سيتم فرض ضريبة بالمعدل العادي 26% على جميع الأرباح المعاد تشكيلها، كما ستطبق على هذه الحقوق غرامات (جزاءات) حسب ما جاء في المادة193.1 من القانون سالف الذكر.

الجدول رقم (4-17): حساب حقوق الضريبة على أرباح الشركة والجزاءات

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
الأرباح المعاد تشكيلها.	62 390 930	229 957 452	279 612 248	634 352 235
معدل الضريبة على ارباح الشركات.	%23	%26	%26	%26
الضريبة على أرباح الشركات.	14 349 915	59 788 938	72 699 184	164 931 581
الجزاءات 25%.	3 587 478	14 947 234	18 174 796	41 232 895
مجموع الحقوق	**17 937 392**	**74 736 172**	**90 873 980**	**206 164 476**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

3-4- الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة(IRG RCM)

تخضع الأرباح الموزعة على الشركاء بعد طرح الضريبة على أرباح الشركات لاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي تطبيقا للمواد 46.1 و54 من قانون الضرائب المباشرة، وتختلف نسبة هذه الضريبة إذا كان المكلف مقيمًا أو غير مقيم، كما هو مبيّن في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-18): حساب ضريبة الدخل الإجمالي (اقتطاع من المصدر) الشركاء.

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
الأرباح المعاد تشكيلها.	62 390 930	229 957 452	279 612 248	634 352 235
الضريبة على أرباح الشركات(-).	14 349 915	59 788 938	72 699 184	164 931 581
اعباء غير نقدية(-).	-	-	-	19 072 253
الأساس الخاضع.	47 290 215	170 168 514	206 913 063	450 348 401
حصة الشركاء المقيمين 20%.	9 458 516	34 035 405	41 384 682	90 074 184
نسبة الاقتطاع من المصدر.	%10	%10	%10	%15
حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء المقيمين (1).	945 852	3 403 540	4 138 468	13 511 128
حصة الشركاء غير المقيمين 80%	37 831 699	136 133 110	165 528 381	360 274 217
حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء غير المقيمين15% (2)	5 674 755	20 419 966	24 829 257	54 041 133
مجموع الضرائب على الدخل الإجمالي (1)+ (2)	6 620 606	23 823 507	28 967 725	67 552 261
الجزاءات 25%	1 655 152	5 955 877	7 241 931	16 888 065
مجموع الحقوق	**8 275 758**	**29 779 384**	**36 209 657**	**84 440 326**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج الأولية للتحقيق.

3-5- الضريبة على الدخل الإجمالي على المرتبات والأجور(IRG/S).

تخضع المنح والعلاوات المقدمة للمستخدمين طبقا للمواد 67 و104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة للضريبة على الداخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور بمعدل 10%، بالإضافة إلى ذلك تخضع الحقوق المغفلة لغرامات نظرًا للنقص في التصريح حسب ما جاء في المادّة 193 من القانون سالف الذكر.

الجدول رقم (19-4): حساب الضرائب على الداخل الإجمالي على المرتبات والأجور.

الوحدة: دينار جزائري

التعيين	2014	2015	2016	2017
المنح التي لم يتم إخضاعها.	-	18 350 920	25 952 079	9 279 802
الحقوق 10%.	-	1 835 092	2 595 208	927 980
تسوية الضريبة على الدخل الاجمالي.	323 350	-	-	-
المجموع.	323 350	1 835 092	2 595 208	927 980
الجزاءات 25%.	80 838	458 773	648 802	231 995
المجموع الكلي للحقوق	**404 188**	**2 293 865**	**3 244 010**	**1 159 975**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على نتائج التحقيق.

المطلب الثالث: رد الشركة على نتائج التبليغ الأولي.

بعد استلام الشركة للتبليغين الأوليين من المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات على مستوى مديرية كبريات المؤسسات للسنوات المعنية بالتحقيق، تم إعداد ردٍّ من إدارة الشركة يحوي ثلاثة وعشرين(23)صفحة مؤرّخًا فيه 9 سبتمبر2019م (يمكن الاطّلاع على ردّ الشركة في الملحق رقم 05)، يتضمن الرد تبريرات، والتوضيحات على الملاحظات والنقائص المقدمة في التحقيق مع تدعيمها بالوثائق والمستندات القانونية التبريرية، والتي نلخصها في الآتي:

1- بخصوص إعادة تشكيل الأسس باستعمال طريقة الحساب المالي.

تحفّظت الشركة بشدة على استعمال المحققين الجبائيين طريقة الحساب المالي في إعادة تشكيل الأسس، حيث أشارت الشركة في ردها على نتائج التحقيق الأولية أنّ استعمال هذه الطريقة لا يستعمل إلا في حالة رفض المحاسبة حسب منشور للمديرية العامة للضرائب رقم 22/MF/D6I/DRV/2014 والتعليمة رقم 29/MF/DRV/SDCF/2016، وقد قامت الشركة بإرفاق النصين مع الرد المقدم.

2- بخصوص التسجيل في المحاسبة لمجموعة من العمليات في الحساب تحت اسم « Mapping Missing »

سجلت الشركة فعلا بعض العمليات في الحساب المسمى« Mapping Missing » لكن في نهاية كل سنة من سنوات التحقيق2015، 2016 و2017 يتم ترصيد هذا الحساب، بمعنى أن رصيد هذا الحساب معدوم عند اختتام كل سنة مالية، وقد تم في هذا الحساب التسجيل في دفتر اليومية للشركة العمليات المالية المتعلقة بتصحيح الأخطاء المحاسبية، مع الإشارة إلى أنه تم تحديد كل المعاملات التي عرفت تسجيل أخطاء محاسبية في محاسبة الشركة.

3- بخصوص التسجيل في المحاسبة لأعباء دون وثائق ثبوتية.

اعترضت الشركة على استعمال الحساب المالي، وأشارت إلى أن الطريقة غير مسموحة بها، وأن النتائج المتوصل إليها غير قانونية وغير مطابقة للقواعد والإجراءات المنصوص عليها قانونا، سيما أنّ مجموع رقم الأعمال المصرح به من الشركة للسنوات الأربعة المعنية بالتحقيق أكبر من رقم الأعمال الإجمالي للسنوات نفسها، والمتحصّل عليها بعد استعمال المحققين طريقةَ الحساب المالي، الفائض المتوصّل إليه هو 180 241 397دج، وهو نفسه مجموع الفوارق المتوصّل إليها، كما هو مبيّن في الجدول الآتي:

الجدول رقم (20-4): الفارق في رقم الأعمال للسنوات المعنية بالتحقيق.

التعيين	2014	2015	2016	2017	المجموع
الفارق في رقم الأعمال.	-655 272 574	-358 413 367	166 885 620	449 559 141	397 241 180

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على نتائج التحقيق الأولية.

سنحاول تقديم جدول لكل حساب من حسابات الأعباء المقدرة في التبليغين الأوليين نبين فيها طبيعة كلّ عبء المعالجة المحاسبية والجبائية له، الوثائق والمستندات التبريرية المعتمدة عند التسجيل.

الجدول رقم (21-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 607100 - استهلاك الطاقة-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	700 000,00	بعد أن تم تسجيلها كعبء في محاسبة الشركة تم إلغاء هذا القيد في نفس السنة المالية.	بما أنه تم إلغاء القيد المحاسبي في نفس السنة، فلا وجود لأي أثر على النتيجة المحاسبية أو النتيجة الجبائية للشركة.	كشف التسجيل المحاسبي للعملية كشف التسجيل المحاسبي لإلغاء العملية (وثائق مرفقة مع الرد).
2016	543 012	تقر الشركة أن شروط الخاص غير متوفرة في هذا العبء.	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (22–4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 607400 – استهلاك لوازم المكتب–

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	624 810,00	هو عبء متعلق بشراء لوازم ومعدات المكتب اللازمة لقيام الشركة بنشاطها العادي (أقلام أوراق، أدوات مكتبية ...)هذا العبء يرتبط مباشرة بنشاط الشركة لهذا فهو قابل للخصم جبائيا لتحديد الربح الصافي طبقا للمواد 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 29 من قانون الرسم على رقم الأعمال.	هذا العبء مسجل محاسبيا كاستهلاك في نفس السنة المالية.	فاتورة مفصلة تحترم فيها الشروط المذكورة في المرسوم التنفيذي رقم 468-05 المحدد لشروط وكيفيات تحرير الفاتورة بالإضافة إلى: الفاتورة الشكلية وصل الشراء طلب بالتسديد (وثائق مرفقة مع الرد).
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (23–4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب607421 – استهلاك لوازم وتجهيزات رياضية–

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	431 500	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2016	/	/		/
2017	/	/	/	/

المصدر: من عداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (24-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 607600 - استهلاك لوازم السيارات-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	5 122 400	العبء عبارة عن شراء نظام كامل للتصوير بالأشعة (سكانير) لاستخدامه من طرف الشركة.	تعتقد الشركة أن العبء قابل للخصم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي وهو مطابق لجميع شروط الخصم. العبء تم تسجيله في الحساب 607600 بدلا من تسجيله في الحساب 615500 بسبب خطأ محاسبي غير مقصود لكن هذا لا يفقد العبء قابلية خصم.	الفاتورة النهائية (وثيقة مرفقة)
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (25-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 611080 - التقاؤل مع الميناء الجاف وهران-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	11 671732	يتمثل العبء في مؤونة مسجلة في سنة 2015 ليتم إلغائها في الميزانية الافتتاحية لسنة 2016.	بعد أن تم تسجيلها في سنة 2015 وإلغائها في سنة 2016 مما يعني إنه تم تعديل العبء المخصوم.	-كشف التسجيل المحاسبي لعملية إدراج العبء لسنة 2015 -كشف التسجيل المحاسبي لعملية إلغاء إدراج العبء لسنة 2016.
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (26-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 000 613- الإيجارات-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	4 040 000	المبلغ المسجل في حساب الإيجارات يتمثل في ايجار مساحات للعمل لوكالة الشركة في ولاية وهران وإيجار للمستخدمين	الأعباء مسجلة على أساس الأقساط الشهرية كما هو مبين عقود الكراء. العبء متعلق بكراء لوكالة وهران وهو قابل للخصم بما أن مساحات العمل تم تأجيرها لإنجاز أنشطة الشركة في ميناء وهران، بقية المبلغ فهو يتعلق بإيجار الخاص للمدير التجاري للشركة.	- تفاصيل المبالغ المسددة - نسخة من عقد الكبيرة - تبرير تسديد العبء.
2016	3 108 100	إيجار سكن للمدير العام بمبلغ 600000 دج. إيجار لمدير المالية والمحاسبة بمبلغ 2500000 دج.	مبلغ الإيجار للسيد المدير العام للشركة تم إعادة دمجه للربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات. مبلغ الإيجار للسيد مدير المالية والمحاسبة تم إعادة دمجه للربح الخاضع للضريبة على أرباح الشركات.	تفاصيل الإدماجات للأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لسنة 2016
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (27-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 615100 - إصلاح وسائل النقل

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	311 370	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (28-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 615400 - إصلاح البنايات-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	/	/	/	/
2016	/	/	/	/
2017	8 453 296	تتمثل المبالغ المسجلة فيما يلي: مؤونة للصيانة والإصلاح	1- المؤونة تم تشكيلها وإلغاؤها في السنة نفسها، لا يوجد تأثير	-كشف التسجيل المحاسبي لتشكيل

		1180274 + 1592547 = 2772821 دج تم تسجيلها وإلغاءها في السنة المالية نفسها. تثبيتات تم إعادة تصنيفها إلى تكاليف بمبلغ 5680475.	هذه المؤونة على النتيجة الجبائية 2- التثبيت المعاد تصنيفه كعبء لم يتم إعادة دمجه عند حساب النتيجة الجبائية لأنه مدمج في رقم الأعمال الخاضع.	المؤونة -كشف التسجيل المحاسبي لإلغاء المؤونة المشكلة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (29-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 900 615 - إصلاحات أخرى-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	578 270	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (30-4): تبرير الشركة للعمليات المدرجة في الحساب 100 616 - تأمين متعدد الأخطار-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	/	/	/	/
2016	/	/	/	
2017	6 601 540	1- المبلغ 243615 دج يتمثل في بوليصة التأمين متعدد الأخطار 2- المبلغ 1026157 دج يتمثل في بوليصة التأمين متعدد الأخطار 3- المبلغ 4982420 دج يتمثل في بوليصة التأمين متعدد الأخطار 4- المبلغ 349348 دج يتمثل في مؤونة كانت محل إلغاء.	1 إلى 3 الأعباء المسجلة تحترم قواعد عقود التأمين متعددة الأخطار في إطار نشاط الاستغلال للشركة. 4- المؤونة المشكلة تم إلغائها وليس لها تأثير على النتيجة الجبائية للسنة المالية.	-(1 إلى 3 بوليصات التأمين)+ عقد تأمين متعدد الأخطار + تبرير التسديد -الكشف المحاسبي للتسجيل والإلغاء للمؤونة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (4-31): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 615200 - تأمين السيارات-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	558 089	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2016	1 185 399	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (4-32): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 616900 - مصاريف التأشيرات والملتقيات-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	1 709 754	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2016	300 000	تقر الشركة أن شروط الخصم لهذا العبء غير متوفرة.	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (4-33): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 500 622 - أتعاب الموثقين والمحضرين.

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	24 658 024	يتمثل هذا العبء في أتعاب الإشراف والمراقبة لإشغال إصلاح البرج لمكتب لبناني الجنسية.	يتعلق هذا العبء بالإشراف على إصلاح البرج مسجل ومخصوم في نفس السنة المالية. العبء يتمثل في إصلاح أحد أصول الشركة، يستعمل كمقر اجتماعي لنشاطات الوكيل البحري، يشمل أيضا جزء مؤجر، هذا الأخير مدمج في رقم أعمال	- فاتورة خدمات أجنبية. - التصريح على الشهري 650 يبين تسديد 24% اقطاع من المصدر للشركة الأجنبية .

			الخاضع للشركة.	
2016	/	/	/	/
2017	53 043 167	1- المبلغ 1203167 دج يتمثل في خدمة قانونية 2- المبلغ 51840000 دج يتمثل في مؤونة أتعاب.	1- الخدمة القانونية تخف نشاط استغلال الشركة 2- المؤونة ثم إعادة دمجها للأساس الخاضع للضريبة.	1- فاتورة الخدمة القانونية + تبرير التسديد. 2- تفصيل مؤونة الأتعاب

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (4-34): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في 501 622 - أتعاب الاستشاريين-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	18 529 698	- مبلغ هذا العبء يتكون من معاملتين هما: 1- مراقبة اشغال إصلاح البرج من متعامل أجنبي بمبلغ 12307032 دج. 2- أتعاب الاستشارة الخاصة بالسيد رضا حمياني بالمبالغ التالية: -2 166 667 دج -2 106 000 دج - 1 950 000 دج.	1- العبء متعلق بخدمات المراقبة لإصلاح أحد التثبيتات المسجل في أصول الشركة. 2- اتعاب الاستشارة تدخل في استمرارية النشاط وتسيير أداء الشركة، لهذا تم تسجيل المستحقات الشهرية للاستشاريين تبعا للاتفاقيات المبرمة معهم.	1- فاتورة خدمات أجنبية + نسخ من ملاحق العقود 2- نسخ من الاتفاقية المبرمة مع السيد حمياني رضا + تبرير التسديد.
2016	/	/	/	/
2017	21 079 873	1- مبلغ 9611873 دج خدمة استشارة للشركة BC consulting 2- مبلغ 4983000 دج استشارة قانونية للشركةُ 3- مبلغ 3120000 دج اتعاب استشارة.	اتعاب الاستشارة القانونية تساهم في استمرار نشاط الشركة والرفع من أدائها فضلا عن الامتثال للعمليات التشغيلية ودعم الشركة، لهذا تعتبر هذه التكاليف	1- خدمة BC consulting - طلب التوطين - فاتورة شكلية - تعهد بأن الخدمة موجهة لاحتياجات نشاط الشركة 2-الاستشارة

		4- مساعدة تقنية.	ضمن نشاط استغلال الشركة.	القانونية Gide - فاتورة نهائية - طلب التسديد - تفاصيل الخدمة 3- اتعاب الاستشاريين -طلب التسديد الداخلي -نسخ من عقود الاستشارة. 4- مساعدة تقنية - اتفاقية المساعدة التقنية. - فاتورة نهائية.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (35-4): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 300 623 – خدمات أخرى خاصة-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	86 785 033	يتمثل هذا العبء في مؤونة تكاليف خدمات التركيب وصيانة نظام المحيط(نظام معلومات) كما يلي: - مبلغ 40.833.297 دج يتمثل في إلغاء مؤونة مسجلة في سنة 2014 - مبلغ 20.027.159 دج مؤونة في 2015 تم استعادتها في نفس السنة - مبلغ 25.924.576 دج يتمثل في عبئ مسجل محاسبيا	- العبء مسجل على أساس المبالغ المتوقعة من العقد المبرم مع الشركة الأم مقيمة بمرسيليا، هذه المبالغ سيتم تعديلها عندها انتهاء الخدمات وإعداد الفاتورة النهائية وهذا ما يبرر استعادة بعض المبالغ المسجلة سابقا. - العقد ثم توطينه في سنة 2015 وعلى هذا الأساس هذا العبء يصبح قابل للخصم حسب ما جاء في المادة 141 من ق ض م ر م.	- نسخة في العقد المبرم من الشركة الأم مقيم بمرسيليا - بالنسبة المؤونة الملغاة كشف التسجيل المحاسبي لتشكيل المؤونة وكشف التسجيل المحاسبي لإلغاء المؤونة.
2016	51 521 619	يتعلق هذا العبء بخدمات التركيب والصيانة لنظام المحيط مع إلغاء مبلغ 4427311	العبء مسجل على أساس المبالغ المتوفرة المتوقع من العقد المبرم على الشركة الأم في مرسيليا، هذه المبالغ سيتم تعديلها وضبطها بعد انتهاء	- نسخة من العقد المبرم بين الشركة الأم (شهادة التوطين على مستوى البنك) - فاتورة نهائية لشركة

			الخدمة وإعداد الفاتورة النهائية وهي معدة لاحتياجات الاستغلال للشركة، كما أن العقد تم توطينه بنكيا لتحويل الأموال، مما يجعل هذا العبء قابل للخصم طبقا للمادة 141 من ق ض م ر م	الأم في مرسيليا - كشف التسجيل المحاسبي للإلغاء
2017	57 969 851	يتعلق هذا العبء بخدمات التركيب والصيانة للنظام المحيط.		

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (36-4): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 627 100 خدمات مصرفية.

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	3 489 289	يتعلق بالمصاريف البنكية المسجلة في إطار المعاملات البنكية التي تقوم بها الشركة.	المصاريف البنكية مسجلة في السنة الجارية حسب الكشف البنكي. المصاريف البنكية هي أعباء قابلة للخصم لأنها متعلقة بنشاط استغلال الشركة حسب ما جاء في المواد 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة هو كذلك قابل للخصم حسب المواد 29 و30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.	- الكشوف البنكية - كشف التسجيل المحاسبي.
2016	189 101 19	يتعلق بالمصاريف البنكية المستحقة في إطار المعاملات البنكية التي قامت بها الشركة في سنة 2013.	الشركة تقبل إخضاعها للضرائب المؤجلة.	الكشوف البنكية لسنة 2013.
2017	5 035 940	يتعلق بالمصاريف البنكية المستحقة في إطار المعاملات البنكية لشركة، جزء منها بمبلغ 168 586 1	المصاريف البنكية مسجلة في السنة الجارية حسب الكشف البنكي.	الكشف البنكي لسنة 2017.

		يتعلق بسنة 2014.	المصاريف البنكية هي أعباء قابلة للخصم لأنها متعلقة بنشاط استغلال الشركة حسب ما جاء في المواد 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة هو كذلك قابل للخصم حسب المواد 29 و30 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (37-4): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 658 000 - أعباء استثنائية-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	28 252 271	سجل قيد هذا العبء على إثر تعويض لضمان لفائدة الشركة CSCEC	تم استلام وتسجيل هذا المنتج في سنة 2014، وقد تم إخضاعه للضريبة على أرباح الشركات. في سنة 2015 بعد تعويض مبلغ الضمان تم تسجيل هذا العبء وتعتقد الشركة أنه عبء قابل للخصم.	- بروتوكول الإتفاق مع CSCEC - كشف التسجيل المحاسبي للاستلام في سنة 2014 والتعويض في الضمان في 2015.
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

الجدول رقم (38-4): تبرير الشركة للعمليات المقيدة في الحساب 661 200 - أعباء الفوائد-

السنة	المبلغ	طبيعة العبء	المعالجة المحاسبية والجبائية	الوثائق التبريرية
2015	13 902 778	يتمثل هذا العبء في الفوائد المستحقة في إطار قرض بنكي من بنك سوسيتي جنرال	- أعباء الفوائد مسجلة في السنة نفسها، وحسب ما هو مدون في الكشف البنكي لبنك سوسيتي جنيرال. - أعباء الفوائد قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات لأنها متعلقة بقرض بنكي يرتبط بنشاط الإستغلال للشركة، وهذا طبقا لما جاء في المواد 141 و169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.	-مستخرج الكشف البنكي لبنك سوسيتي جنيرال لسنة 2015 - العقد والجدول الزمني لتسديد القرض

			- الرسم على القيمة المضافة لهذه الفوائد قابل أيضا للخصم تطبيقا المواد 29 و30 من قانون الرسم على رقم الأعمال.	
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

4- بخصوص وجود فروقات داخلية في المحاسبة.

تمت الإشارة في الإشعار الأولي لنتائج التحقيق بوجود فروق في المبالغ المدونة في ميزان المراجعة، وتلك المدونة في دفتر الأجور لسنوات: 2014 2015 و2016، وفي هذا الصدد تشير الشركة أن الاختلافات التي أشار إليها المحققون تتعلق بمكافآت غير الموظفين، والتي لا يمكن اعتبارها تكاليف رواتب خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وعلى هذا الأساس تم تقديم تفصيل دفتر الاستناد للحساب 635، تبرر فيه الشركة الاختلافات المتوصل إليها التي لا تظهر في كشوف المرتبات.

5- بخصوص تسجيل أعباء خارج الاستغلال.

تتمثل هذه الأعباء في التكاليف الناتجة عن تحويلات الأرباح، وقد تم تحويل مبالغ أرباح الأسهم المدونة في محضر الجمعية العامة المنعقدة لسنوات 2015، 2016 و2017، كما سيتم موافاة الإدارة الجبائية بخمس (5) نسخ من ملفات تحويل الأرباح التي تثبت عدم وجود فروقات بين المبالغ المستحقة للمساهمين والمبالغ الواردة في محاضر الجمعيات العامة للمساهمين وهذا ما يؤكد التحويل الفعلي لهذه الأموال، وبالتالي أعباء تحويل الأموال المسجلة صحيحة وهي على عاتق المصدر وهذا ما يفسر عدم خصمها من الأموال المحولة.

جبائيا تعتقد الشركة أن مثل هذه أعباء قابلة للخصم من الأساس الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، وأن الرسم على القيمة المضافة قابل للخصم كذلك، كما أنه لا يوجد أي إجراء يمكن المساهمين من القيام بمثل هذه العمليات.

6- بخصوص الأخطاء في فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات.

قدمت المؤسسة توضيحات للمعالجات المحاسبية والجبائية للمنح والعلاوات المدونة في الإشعار الأولي بنتائج التحقيق، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (39-4): توضيحات الشركة بخصوص عدم فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للأجور والمرتبات.

التعيين	2015	2016	2017	المعالجة المحاسبية	المعالجة الجبائية	الوثائق المرفقة
منحة التمدرس.	370 000	/	/	لم يتم تسجيلها كعبء بل تم تسجيلها في الحساب 422.	بما أنه لم يتم تسجيلها في حسابات الأعباء لا يوجد أي أثر على الربح الخاضع للضريبة.	الدفتر الكبير حساب 422
تعديلات في الأجور	459 770	1 255 393	/	تم القيام بعمليات تسوية للأجور وهذا ما يبينه سجل الأجور للشركة، تتمثل عمليات التسوية في الصافي السابق المسجل محاسبيا و جبائيا، وعليه لم يتم تسجيل أي عبء متعلق بالمستخدمين.	بما أنا عمليات التسوية خصت الأجور الصافية السابقة هذه المبالغ لا تدخل في الأساس الخاضع للضريبة على الدخل الإجمالي للأجر لسنوات 2015 و2016	نسخ من كشوف الرواتب.
منحة O/S	11 767 500	17 267 500	9 279 802	المبالغ تم تسجيلها كأعباء في حساب 631.	المبالغ المتعلقة بهذه المنحة تم إخضاعها للضريبة على الدخل الإجمالي صنف الرواتب والأجور.	الدفتر الكبير لحساب 631 يبين التعاملات المتعلقة بهذه المنح -نسخ من التصريح السنوي 29G مفصل فيه الاسس الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي
منحة التدريب	1 280 181	2 156 980	-	//	//	//

الرياضي						
منحة الخطر	3 410 167	3 283417	-	//	//	//
تعويض البنزين	671 000	1 065 725	-	//	//	//
تعويض خدمات	392 302	923 064	-	//	//	//

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الرد المقدم من الشركة على النتائج الأولية للتحقيق.

المطلب الرابع: النتائج النهائية لعملية التحقيق في محاسبة الشركة.

قام المحققون بالإجابة عن رد الشركة عن التبليغين الأوليين من خلال تحرير تبليغ نهائي مفصل، يشرح فيه المحققون كل النقاط التي تم إبداء الشركة لملاحظات حول النتائج الأولية المبلغة لسنوات2014، 2015، 2016 و2017، (يمكن الاطّلاع على الإشعار بالنتائج النهائية للتحقيق في الملحق رقم 06)، وفيما يأتي النتائج التي تم التوصل إليها:

ردا على ذلك قام المحققون بتحرير النتائج النهائية الآتية:

- **بخصوص العمليات المسجلة في الحسابMapping Missing:**

بالرغم من مطابقة المحاسبة الممسوكة من الشركة للتشريع الجزائري لوحظت بعد أوجه القصور عند المسك بتسجيل بعض القيود، وعلى وجه الخصوص (الترحيل إلى حسابات) التسجيل في المحاسبة لمبالغ العمليات دون تفصيل للحساب، أو حتى دون بيان لشرح العملية مع تسميته الحساب « Mapping Missing » غير موجود في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

- **بخصوص الرصيد غير العادي الدائن للحساب 411، المدون في التسجيلات المحاسبية للشركة باسم بعض الزبائن:**

فيما يتعلق بعناصر الرد المقدم من الشركة مبلغ الرصيد الدائن لحساب الزبائن هو فعلا 530 854 3دج ، لهذا سيتم إخضاع هذا المبلغ للضريبة على أرباح الشركات.

- **بخصوص الأخطاء في مبالغ حقوق للضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور في التصريحات الشهريةG50:**

مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور وفقا للمحاسبة المقدمة(سجل الأجرة) يتم حسابه وفقا الجدول التصاعدي، لا يمكن تبرير الفرق بأي شكل من الأشكال بالدخل الخاضع للضريبة بمعدل 10% أو بأتعاب الاستشاريين.

- **بخصوص غياب تفاصيل الاعباء المسجلة في الحساب 6110 -TRANST/EXT» « PORT/Manut المقابل للحساب 4671 «C.E.A.R.ET DA» في الجانب الدائن:**

على ضوء عناصر الإجابة المقدمة من الشركة فيما يتعلق بالأعباء المسجلة في الحساب 6110 « TRANST / EXT- PORT/Manut »

على وجه الخصوص اجتماعات العمل المختلفة في مقر الخدمة تم قبول هذا الرد والتخلي عن الملاحظات المقدمة في الإشعار الأولي.

- **بخصوص تبرير رقم الأعمال المعفى:**

الشركة لم تقدم الوثائق التبريرية المتمثلة في شهادات الشراء بالإعفاء، من أجل تبرير رقم الأعمال المصرح به بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

- **بخصوص النقائص في فرض الضريبة على الدخل الإجمالي للمرتبات والأجور وبعض المنح والعلاوات:**

على ضوء عناصر الإجابة المقدمة من الشركة تم التّخلي عن التسوية المتعلقة بالسنة المالية 2014، أما بالنسبة للسنوات2015، 2016 و2017، فقد تم الأخذ بعين الاعتبار بعض التبريرات المقدمة من الشركة لتصبح الوضعية كما سيأتي:

الجدول رقم (40–4): التسوية النهائية للمنح والعلاوات التي لم تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي.

التعيين	2015	2016	2017
منحة التمدرس	370 000	–	–
منحة O/S	11 767 500	17 267 500	9 279 802
منحة التدريب الرياضي	1 280 181	2 156 980	–
منحة الخطر	3 410 167	3 283 417	–
تعويض البنزين	671 000	1 065 725	–
تعويض خدمات	392 302	923 064	–
المجموع	**17 891 150**	**24 696 686**	**9 279 802**

المصدر: من إعداد الباحث عتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

- **بخصوص إعادة تكوين رقم الأعمال:**

إعادة تكوين رقم الأعمال باستعمال ما يسمّى بطريقة الحساب المالي كان بطريقة قانونية ومنتظمة، مع عدم تقديم الشركة أيّ تبرير للفوارق المقدمة في الإشعار الأولي.

➢ **بخصوص معدل الضريبة على الأرباح الموزعة هو 5% بدلا من 15% حسب ما جاء في الاتفاقية الجزائرية الفرنسية:**

تجدر الإشارة إلى أن أحكام الاتّفاقية الضريبية التي أشرتم لها في ردكم ليست قابلة للتطبيق في حالة التوزيعات غير المنتظمة، ولا تنطبق على حالتكم بأيّ حال من الأحوال.

➢ **بخصوص التكاليف الناتجة عن تحويل أرباح الأسهم قابلة للخصم:**

الأعباء الناتجة عن تحويل أرباح الأسهم ليست قابلة للخصم، لأنّ الأمر يتعلق بأعباء غير تشغيلية (خارج الإستغلال)، وفي هذا الصدد فإنّ هذه الأعباء تكون تحت مسؤولية المستفيد.

➢ **بخصوص طبيعة التبريرات للأعباء التي سجلتها الشركة:**

بالنظر للعناصر المقدمة من الشركة، الأعباء التي لم يتم تبريرها هي كالآتي:

الجدول رقم (4–41): الأعباء الغير المبرّرة في رد الشركة.

رقم الحساب	التعيين	2015	2016	2017
607 100	استهلاك الطاقة.	700 000	543 012	–
607 421	استهلاك لوازم تجهيزات الرياضة.	431 500	–	–
611 080	التقاول للميناء الجاف وهران.	11 671 732	–	–
613 000	إيجارات.	4 040 000	1 758 100	–
615 100	إصلاح وسائل النقل.	311 370	–	–
615 400	إصلاح البنايات.	–	–	8 453 296
615 900	إصلاحات أخرى	578 270	–	–
616 100	تأمين متعدد الأخطار.	–	–	1 619 140
616 200	تأمين السيارات.	558 089	1 185 399	–
616 900	مصاريف التّأشيرات.	1 709 754	300 000	–
622 500	أتعاب المحامين والمحضرين.	24 658 024	–	53 043 167
622 501	أتعاب الاستشاريين	18 529 698	–	6 485 001
623 300	خدمات أخرى.	86 785 033	35 880 888	57 969 851
627 100	خدمات مصرفية.	3 048 640	19 189 101	1 586 168
658 000	أعباء استثنائية.	2 252 271	–	–
661 200	أعباء الفوائد.	8 311 111	–	–
المجموع		**492 585 163**	**58 856 500**	**129 156 623**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

➢ **بخصوص النقاط الاخرى التي قدمتها الشركة:**

في هذه النقاط لم تقدم الشركة التبريراتِ اللازمة، ولم تكن عناصر الإجابات المقدمة من الشركة ذات صلة. واكتفت بمزاعم بسيطة.

1- إعادة تشكيل الأسس.

بعد دراسة كل الملاحظات المقدمة من الشركة وتحديد النقاط التي لم تقدم الشركة التبريرات اللازمة لها، تم التوصل إلى النتائج النهائية الآتية:

1-1- إعادة تشكيل رقم الأعمال: بعد تطبيق طريقة الحساب المالي تم التوصل إلى النتائج التالية:

الجدول رقم (42-4): رقم الأعمال المعاد تشكيله نهائيا.

التعيين	2014	2015	2016	2017
الرقم الأعمال المشكل.	5 678 754 676	5 961 625 023	6 320 460 568	6 421 582 965
رقم الأعمال المصرح.	6 334 027 250	6 320 038 390	6 153 574 948	5 972 023 824
الفارق في رقم الأعمال.	**-655 272 574**	**-358 413 367**	**166 885 620**	**449 559 141**

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على النتائج النهائية للتحقيق.

1-2- إعادة تشكيل الأرباح:

تم إعادة تشكيل الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، عن طريق إعادة دمج كل الأعباء التي تم خصمها دون وجه حق، والتي لم تقدم الشركة التبريرات اللازمة لها، بالإضافة إلى رقم الأعمال المخفي الذي تم كشفه عن طريق تقنية الحساب المالي.

الجدول رقم (43-4): الأرباح المعاد تشكيلها نهائيا.

التعيين	2014	2015	2016	2017
الزيادة في رقم الأعمال	-	-	166 885 620	449 559 141
حقوق الرسم على النشاط المهني (-)	-	-	3 337 712	8 991 183
الفارق في رقم الأعمال فيه التصريحات الشهرية G50.	786 032	-	-	-
الرصيد الدائن لحساب الزبائن.	34 854 529	-	-	-
أعباء الاشتراكات غير المبررة.	-	9 042 901	9 755 808	19 078 585
الفارق في أعباء الضمان الاجتماعي.	26 750 369	4 289 162	8 659 750	-
تكاليف تحويل الأرباح.	-	15 260 371	21 801 551	3 449 772
الأعباء الاستثنائية (التطهير).	-	-	-	19 072 253
الأعباء غير المبررة.	-	163 585 492	58 856 500	129 156 623
الزيادة في الأرباح	**62 390 930**	**192 177 926**	**262 621 517**	**611 325 191**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

2- المعالجة الجبائية.

2-1- الرسم على النشاط المهني (TAP): سيتم حساب الرسم على النشاط المهني بنسبة 2% من أرقام الأعمال المخفية للسنوات المعنية بالتحقيق وإضافة الجزاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

الجدول رقم (4-44): النتائج النهائية لحقوق الرسم على النشاط المهني.

التعيين	2014	2015	2016	2017
الزيادة في رقم الأعمال.	-	-	166 885 620	449 559 141
الفارق في التصريحات المكتتبة.	-	123 296	-	-
الفارق في رقم الأعمال المصرح به بين الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.	785 949	-	-	-
الأساس الخاضع.	785 949	123 296	166 885 620	449 559 141
حقوق الرسم على النشاط المهني 2%.	15 719	2 466	3 337 712	8 991 183
نسبة الجزاءات.	%10	%10	%25	%25
الجزاءات.	1 572	247	834 428	2 247 796
مجموع الحقوق	**17 291**	**2 713**	**4 172 141**	**11 238 979**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

2-2- الرسم على القيمة المضافة(TVA) :بالإضافة إلى الفارق الناتج في رقم الأعمال عن الحساب المالي للسنوات2016 و2017، يخضع الفارق في رقم الأعمال في التصريحات المكتتبة للرسم على القيمة المضافة، كما هو موضّح في الجدول الآتي:

الجدول رقم(4-45): ان النتائج النهائية لحقوق الرسم على القيمة المضافة.

التعيين	2014	2015	2016	2017
الزيادة في رقم الأعمال	-	-	166 885 620	449 559 141
الفارق في التصريحات المكتتبة	-	123 296	-	-
الأساس الخاضع	-	123296	166 885 620	449 559 141
حقوق الرسم على القيمة المضافة	-	20 960	28 370 555	85 416 237
الرسم على القيمة المضافة للفواتير الملغية	1 096 984	-	-	-
ر ق م للفواتير خارج الاستغلال	-	1 520 960	-	464 158

رق م غير قابل للخصم	-	59 325	-	1 019 673
مجموع الحقوق المستحقة	1 096 984	1 601 245	28 370 555	86 900 068
الجزاءات 25%	274 246	400 311	7 092 639	21 725 017
المجموع الكلي للحقوق	**1 371 230**	**2 001 557**	**35 463 194**	**108 625 085**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

2-3- الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تم فرض ضريبة وأرباح الشركات على الأرباح المعاد تشكيلها بمعدل 26% إضافة مع الجزاءات المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

الجدول رقم (4-46): النتائج النهائية لحقوق الضريبة على أرباح الشركات

التعيين	2014	2015	2016	2017
الزيادة في الأرباح	62 390 930	192 177 826	262 621 517	611 325 191
نسبة الضريبة على أرباح الشركات	%23	%26	%26	%26
حقوق الضريبة على أرباح الشركات	14 349 914	49 966 261	68 281 594	158 944 550
الجزاءات 25%	3 587 478	12 491 565	17 070 399	39 736 137
المجموع الكلي للحقوق	**17 937 392**	**62 457 826**	**86 351 993**	**198 680 687**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

2-4- الضريبة على الأرباح الموزعة (IRG/RCM)

بعد أن تم إعادة تشكيل الأرباح وفرض الضريبة على أرباح الشركات والجزاءات المتعلقة بها سيتم فرض ضريبة الداخل الإجمالي على الأرباح الصافية الموزعة وتختلف نسبة الضريبة المطبقة بين الأشخاص المقيمين والأشخاص غير المقيمين كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-47): النتائج النهائية لحقوق الضرائب على الدخل الإجمالي على الأرباح الموزعة.

التعيين	2014	2015	2016	2017
الزيادة في الأرباح	62 390 930	192 177 926	262 621 517	611 325 191
حقوق الضريبة على أرباح الشركات (-)	15 100 715	49 966 261	68 281 594	158 944 550
أعباء غير نقدية (-)	-	-	-	19 072 253
الأساس الخاضع	47 290 215	142 211 665	194 339 923	433 308 388
حصة الشركات المقيمين 20%	9 458 516	28 443 755	38 869 928	86 666 011
نسبة الاقتطاع من المصدر	%10	%10	%10	%15
حقوق الضريبة على الدخل للشركاء	945 852	2 844 376	3 886 993	12 999 902

المقيمين (1)				
حصة الشركاء غير المقيمين 80%	37 831 699	113 767 910	155 469 995	346 642 378
نسبة الإقتطاع من المصدر	%15	%15	%15	%15
حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي للشركاء غير المقيمين (2)	5 674 755	17 065 187	23 320 499	51 996 357
مجموع الحقوق (1)+(2)	6 620 606	19 909 562	27 207 492	64 996 258
الجزاءات 25%	1 655 152	4 977 391	6 801 873	16 249 065
المجموع الكلي للحقوق	**8 275 758**	**24 886 953**	**34 009 365**	**81 245 323**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادًا على النتائج النهائية للتحقيق.

2-5- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور (IRG/S)

سيتم تطبيق معدل 10% على المنح والعلاوات التي لم يتم إخضاعها كما هو مبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم (48-4): النتائج النهائية لحقوق الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المرتبات والأجور.

التعيين	2014	2015	2016	2017
المنح التي لم يتم إخضاعها	-	17 891 150	24 696 689	9 279 802
حقوق الضريبة على الدخل الإجمالي 10%.	-	1 789 115	2 469 669	927 980
تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي.	323 350	-	-	-
مجموع الحقوق.	323 350	1 789 115	2 469 669	927 980
الجزاءات 25%	80 838	447 279	617 417	231 995
المجموع الكلي للحقوق	**404 188**	**2 236 394**	**3 087 086**	**1 159 975**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على النتائج النهائية للتحقيق.

3- تحليل نتائج دراسة الحالة:

بعد عرضنا مسارَ التّحقيق في المحاسبة، والذي يعتبر أهمّ شكل من أشكال الرقابة الجبائية في الجزائر، تبين لنا الدور الكبير الذي يلعبه فحص الحسابات والتدقيق في القوائم المالية المعدّة وفق النظام المحاسبي المالي في كشف التجاوزات والأخطاء والتدليسات المحاسبية، ومن وراء هذا الكشف عن مكامن الغش والتهرب الضريبي.

الهدف الأساسي للتحقيق في المحاسبة هو التأكد من مصداقية ونظامية محاسبة المكلف شكلا ومضمونا، وعلى هذا الأساس تمر عملية التحقيق في المحاسبة بجملة من الإجراءات بدءًا بفحص الملف الجبائي للمكلف الخاضع لعملية الرقابة الجبائية، إرسال الإشعار بالتحقيق، القيام بعملية فحص المحاسبة والتدقيق في التسجيلات المحاسبية، إرسال النتائج الأولية للتحقيق، مناقشة رد المكلف، وتنتهي بالتوصل إلى النتائج النهائية وغلق عملية التحقيق.

خلال عملية الرقابة الجبائية للشركة الأجنبية قام المحققون بالتأكد من أنّ المحاسبة مقبولة من حيث الشكل، لينتقلوا بعدها الى فحصها من حيث المضمون من خلال التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية المقيدة في السجلات الرسمية للشركة، والتدقيق في جميع الحسابات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، سواءٌ كانت حسابات الميزانية أو حسابات النتائج، كما تم التأكد من صحة أرقام الأعمال المصرّح بها باستعمال طرق ومناهج مختلفة وهو ما نتج عنه إعادة تشكيل أسس جديدة للسنوات غير المتقادمة، وعليه فرض ضرائب ورسوم مستحقة.

امتازت المعلومات المالية المدونة في القوائم المالية للشركة بشكل عام بالمصداقية والملاءمة والقابلية للمقارنة، والتي تعتبر من الخصائص النوعية التي أقرّها النظام المحاسبي المالي، وهذا ما ساعد المحققين الجبائيين في اكتشاف بعض الأخطاء والإغفالات والوصول الى الأوعية الضريبية الصحيحة.

بالرغم من تطبيق الشركة الخصائصَ النوعية للمعلومات المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي بشكل عام، إلاّ أنّ عدم تطبيق خاصية القابلية للفهم في بعض القيود المحاسبية عند إدراجها للحساب" **Mapping Missing**" كلّفها فرض ضرائب وغرامات جديدة من الإدارة الجبائية.

الحصيلة النهائية المتوصل إليها من طرف المحققين الجبائيين تضمّنت عملية الرقابة الجبائية عدة تسويات جبائية لمختلف الضرائب والرسوم المحقق فيها، ورغم ردّ الشركة على النتائج الأولية لمجموعة من الملاحظات والتبريرات مدعمة ببعض المستندات والوثائق التبريرية، إلاّ أن ذلك لم يساعد كثيرا في التخفيف من مجموع الحقوق الواجبة الدفع، ويمكن تلخيص النتائج النهائية المتوصل إليها في الآتي:

- نظرا للأخطاء والنقائص على مستوى أرقام الأعمال للسنوات الأربعة المحقق فيها، وبناءً على أرصدة حسابات الميزانية وحسابات النتائج المقيدة في محاسبة الشركة والمعدّة وفق النظام المحاسبي المالي تمّ إعادة تأسيس فرض ضرائب جديدة وغرامات التّأخير بمجموع للرسم على النشاط المهني قدره 15.431.124دج، ومجموع للرسم على القيمة المضافة قدره 147.461.066دج.
- نظرا للإغفالات والنقائص على مستوى مداخيل الشركة وأعباءها وبناءً على أرصدة حسابات النتائج المقيدة في القوائم المالية للشركة، وتلك المقيدة في المستندات التبريرية والدفاتر المحاسبية تمّ إعادة تشكيل أرباح جديدة، وبالتالي فرض ضرائب إضافية على أرباح الشركات وغرامات تأخير بمجموع قيمته 365.427.898 دج، وعلى هذا الأساس تمّ فرض ضرائب جديدة على الأرباح الموزعة(الضريبة على الدخل الإجمالي) على الشركاء بمجموع قيمته 148.417.399 دج.
- نظرا للأخطاء والإغفالات على مستوى أرصدة حسابات النتائج المقيدة في القوائم المالية للشركة، وبناءً على الدفاتر والسّجلات المحاسبية تم إعادة تشكيل ضرائب على الدخل الإجمالي على المرتبات والأجور وغرامات تأخير بمجموع قيمته 6.887.643 دج.

من خلال دراسة حالة رقابة جبائية في محاسبة شركة كبرى توصلنا للنتائج الإيجابية التي تحققها مديرية كبريات المؤسسات، والتي أسفرت عن استرجاع مبالغ ضخمة للخزينة العمومية، وبالتالي تحقيق مداخيل جد معتبرة، فقد بلغ

مجموع الضرائب والرسوم المتملص منها لشركة واحدة فقط ما قيمته 683.625.130 دج للسنوات الاربعة المحقق فيها.

المردودية المالية الكبيرة لعمليات الرقابة الجبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تعبر عن حجم ممارسات التلاعب والاحتيال في الضرائب والرسوم المفروضة، مما ينجم عنه آثار مالية واقتصادية واجتماعية.

يرتبط نجاح التحقيق في المحاسبة بكفاءة ومهارة المحققين الجبائيين ومدى تحكمهم في مجال المحاسبة بشكل عام والنظام المحاسبي المالي بشكل خاص.

المبحث الثالث: الدراسة الاستطلاعية.

في هذا المبحث، سيتم تقديم الجوانب الإحصائية المرتبطة بالدراسة الحالية، ولضمان أفضل معالجة للموضوع اعتمدنا على الاستبيان، وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال في مجال استطلاع الرأي والتعرف على آراء وتوجهات أفراد عينة الدراسة، حيث سيتم جمع البيانات وتحليلها باستخدام أساليب إحصائية مناسبة. سيتم تحليل النتائج النهائية المتوصل إليها من الدراسة وتقديم التوصيات النهائية بناءً على النتائج والتحليلات الإحصائية.

تم توجيه استبيان الدراسة للمهنيين في المحاسبة والجباية والمحققين الجبائيين في كلٍّ من مديرية كبريات المؤسسات في الجزائر العاصمة والمراكز الضرائب لولايات قسنطينة، سكيكدة وجيجل، وذلك بغية حصر عيّنة الدراسة في الأشخاص المطّلعين على واقع الممارسة المحاسبية والجبائية في الجزائر، باعتبار هذه الفئة من أكثر الفئات التي يخوّل لها الإجابة عن تساؤلات الاستبيان، والتي على أساسها سيتم قبول أو رفض فرضيات الدراسة.

تمت صياغة الاستبيان في شكله النهائي بعد القيام بالتعديلات المطلوبة وهو مكوّن من قسمين رئيسيين، هدف الباحث من خلالهم التعرف عن:

- **القسم الاول**: معرفة المعلومات العامة والمتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من خلال خمس فقرات تتمثل في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي الوظيفة، الخبرة العملية.
- **القسم الثاني**: يتكون من 33 عبارة موزعة على ثلاثة محاور رئيسية، وهي كالآتي:
  - **المحور الاول**: يضم 11 عبارة تهدف للتّعرف على واقع النظام المحاسبي المالي؛
  - **المحور الثاني**: يضم 11 عبارة تهدف لدراسة فعالية عملية الرقابة الجبائية في الجزائر في ظل المنظومة الجبائية الحالية؛
  - **المحور الثالث**: يضم 11 عبارة تهدف للتعرف على دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي، وبالتالي الرفع من فعالية عملية الرقابة الجبائية.

المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات عينة الدراسة.

تم بناء هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المتعلقة بالخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة، وذلك من أجل تحديد السمات والخصائص المميزة لعينة الدراسة.

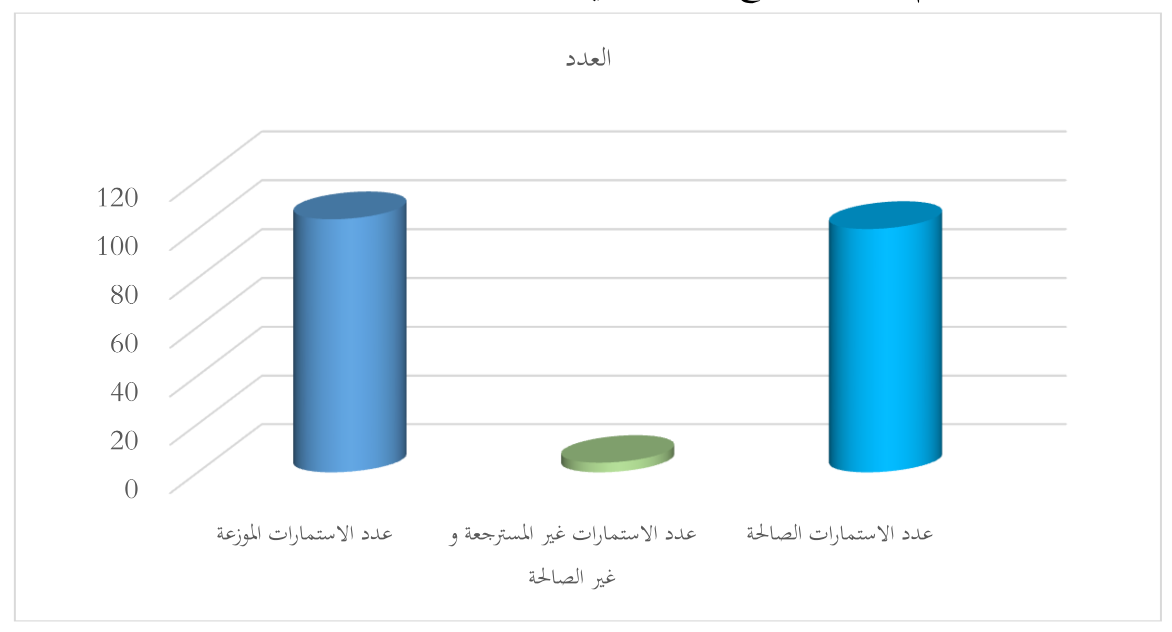
1- الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

الجدول رقم (4-49): يوضح الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيان	الاستبيان	
	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة.	104	% 100
عدد الاستمارات غير المسترجعة و غير الصالحة.	04	% 3.85
عدد الاستمارات الصالحة.	100	% 96.15

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادًا على مخرجات الاستبيان.

الشكل رقم (4-4) يوضح التمثيل البياني للإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على على مخرجاتExcel.

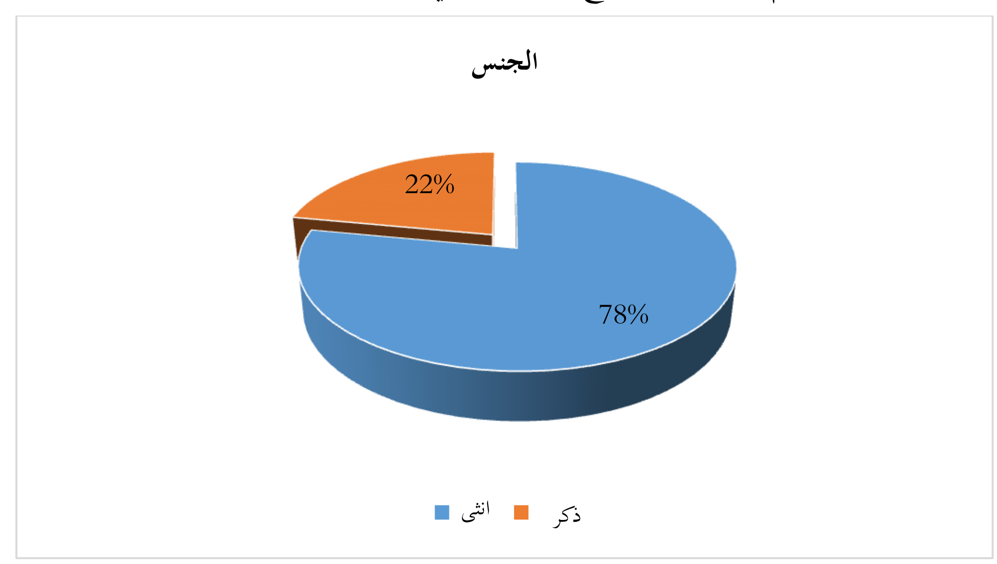
2. خصائص العيّنة حسب الجنس.

الجدول رقم (4-50): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	78	% 78
انثى	22	% 22
المجموع	**100**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب، بناءً على بيانات الاستبيان وبرنامج SPSS 26.

الشكل رقم (4-5): يوضح التمثيل البياني لعيّنة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب، عتمادًا على على مخرجاتExcel.

نلاحظ أنّ نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت 78%، في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث نسبة 22 %، يرجع هذا الأمر لهيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة والتدقيق مقابل عزوف العنصر النسوي عن الاهتمام بامتهان المحاسبة، سواء كوظيفة أو كمهنة حرة.

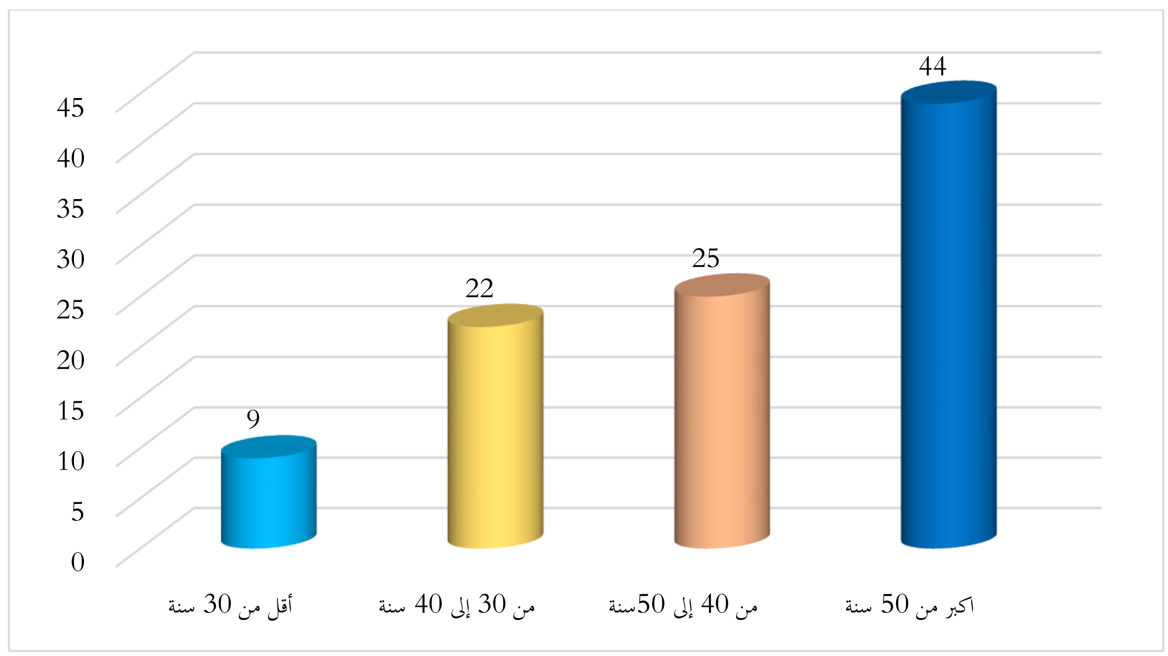
3. خصائص العينة حسب الفئة العمرية.

الجدول رقم (4-51): يوضح توزيع عيّنة الدّراسة حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من **30** سنة	09	% 09
من **30** إلى **40** سنة	22	% 22
من **40** إلى **50**سنة	25	% 25
اكبر من **50** سنة	44	% 44
المجموع	**100**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالب؛ اعتمادًا على مخرجات برنامج SPSS 26.

الشكل رقم (4-6): يوضح التمثيل البياني لعينة الدّراسة حسب الفئة العمرية.



المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادًا على مخرجاتExcel.

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة، وقد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 وأقل من 40، والفئة الثالثة من 40 إلى أقل من 50 سنة، والفئة الأخيرة أكثر من 50 سنة، وقد كانت النسبة الغالبة من المشاركين عند الفئة الرّابعة بنسبة 44%، تليها الفئة الثالثة بنسبة 25 %، ثمّ الفئة الأولى بنسبة 22 %، الفئة الأخيرة بنسبة 09 %. ومن الإيجابي في هذا التوزيع للفئات العمرية لأفراد العينة أنّ الأفراد ذوو الأعمار المتقدمة نسبيا هي الفئة الغالبة على العينة، مما يساهم في الإجابة عن عبارات استمارة الإستبيان، خاصة أنّ هذه الفئة شهدت فترة ما قبل، وما بعد تبنّي النظام المحاسبي المالي.

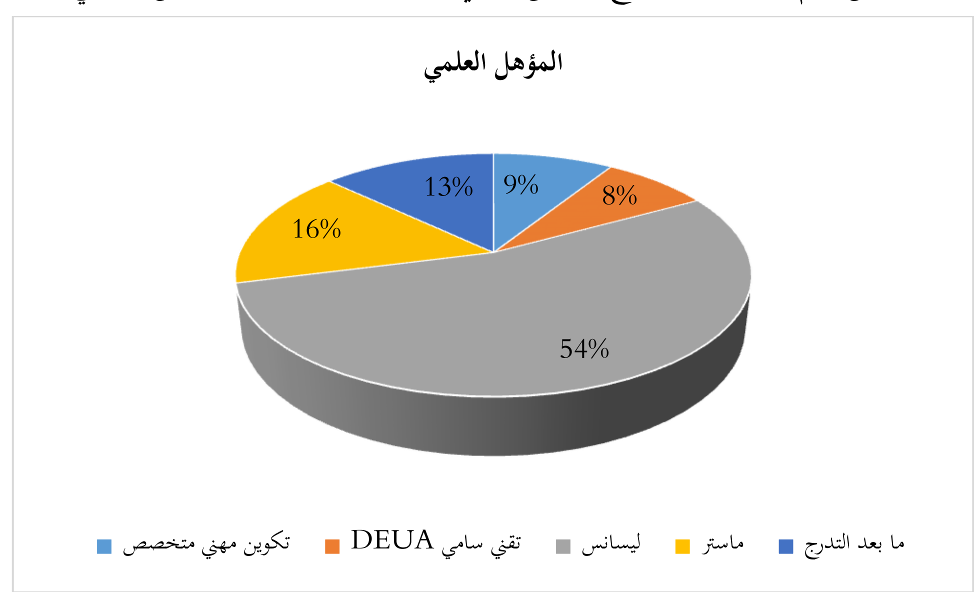
4. خصائص العينة حسب المؤهّل العلمي.

الجدول رقم (4-52): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
تكوين مهني متخصص.	09	% 09
تقني سامي DEUA.	08	% 08
ليسانس.	54	% 54
ماستر.	16	% 16
ما بعد التدرج.	13	% 13
المجموع	**100**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالب، بناءً على مخرجات برنامج 26 **SPSS**.

الشكل رقم (4–7): يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالب، بناءً على مخرجاتExcel.

نلاحظ أنّ أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 54% للأفراد الحائزين على شهادة ليسانس، تليها فئة الأفراد الحائزين على شهادة ماستر بنسبة 16%، بعدها فئة المتحصلين على شهادة ما بعد التدرج بنسبة13%، بعدها حاملو شهادة التكوين المهني المتخصّص بنسبة 09%، في الأخير فئة المتحصلين على شهادات تقني سامي بنسبة 08 %.

يفسر التركيز الكبير للفئة الأولى (الحائزين على شهادة الليسانس) لاعتمادنا في الدراسة على مجموعة كبيرة من المفتشين الجبائيين، محاسبين معتمدين محافظي حسابات وخبراء محاسبيين، و هذه الرتب والمهن تشترط شهادة ليسانس للحصول عليها.

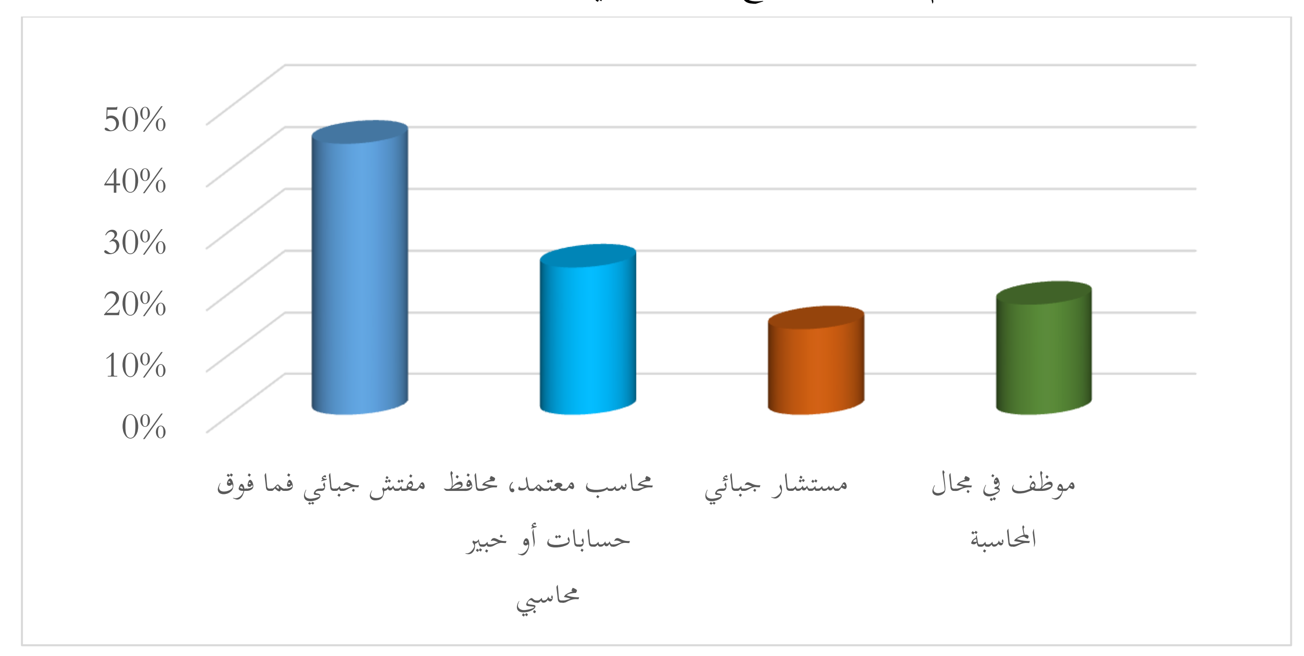
5. خصائص العينة حسب المهنة.

الجدول رقم (4–53): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

المهنة	التكرار	النسبة
مفتش جبائي فما فوق.	44	44 %
محاسب معتمد، محافظ حسابات أو خبير محاسبي.	24	24 %
مستشار جبائي.	14	14 %
موظف في مجال المحاسبة.	18	18 %
المجموع	**100**	**100 %**

المصدر : من إعداد الطالب، بناءً على مخرجات برنامج SPSS 26.

الشكل رقم (4-8): يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المهنة.



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجاتExcel.

من خلال الاستمارات وتبويبها حسب الوظيفة، وجدنا أن نسبة المستجوبين الذين يمارسون وظيفة مفتش جبائي فما فوق بنسبة44%، وتليها مهنة محاسب محافظ حسابات وخبير محاسبي بنسبة 24%، وتليها فئة الموظّفين في مجال المحاسبة بنسبة 18%، في حين الذين يمارسون مهنة مستشار جبائي بنسبة 14 %.

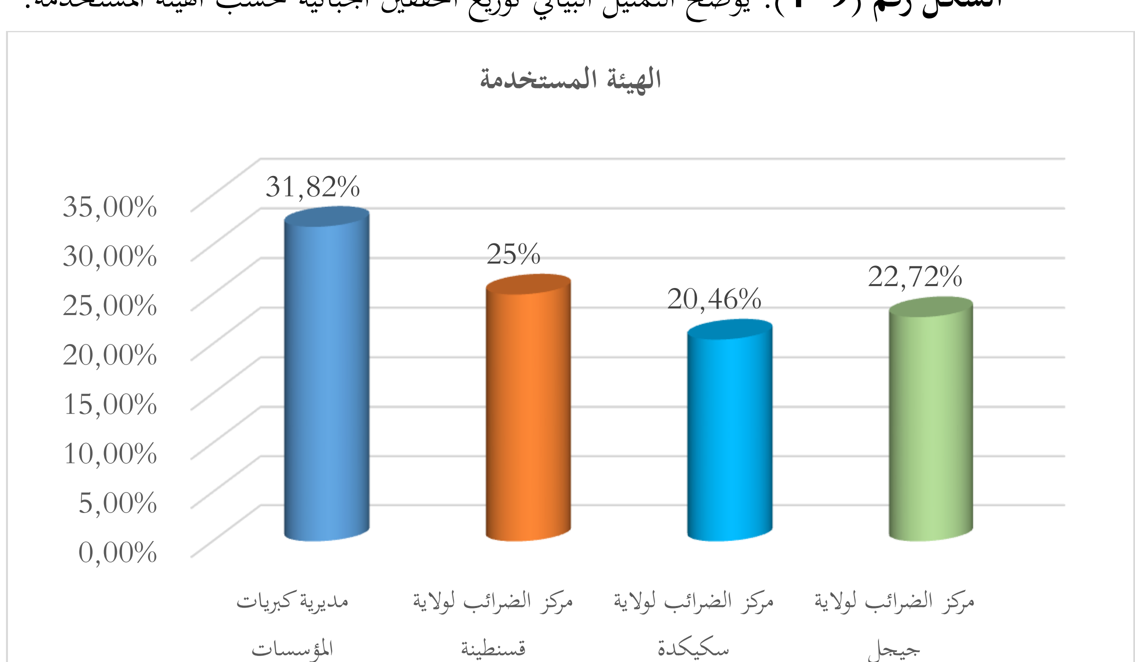
نلاحظ أنّ 44% من أفراد عينة الدراسة هم مفتشون جبائيون أو أكثر أو بعبارة أدقّ محققون جبائيون وعددهم 44 فردا، وشملت دراسة هذه الفئة كلًّا من مديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب لكلٍّ من ولايات: قسنطينة، سكيكدة وجيجل. والجدول الآتي يوضح توزيع المحققين الجبائيين حسب الهيئة المستخدمة.

الجدول رقم (4-54): يوضح توزيع المحققين الجبائيين حسب الهيئة المستخدمة.

الهيئة المستخدمة	التكرار	النسبة
مديرية كبريات المؤسسات.	14	% 31.82
مركز الضرائب لولاية قسنطينة.	11	% 25
مركز الضرائب لولاية سكيكدة.	9	% 20.46
مركز الضرائب لولاية جيجل.	10	% 22.72
المجموع	**44**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالب بناءً على بيانات الاستبيانات.

الشكل رقم (9-4): يوضح التمثيل البياني توزيع المحققين الجبائية حسب الهيئة المستخدمة.



المصدر: من إعداد الطالب، بناء على مخرجاتExcel.

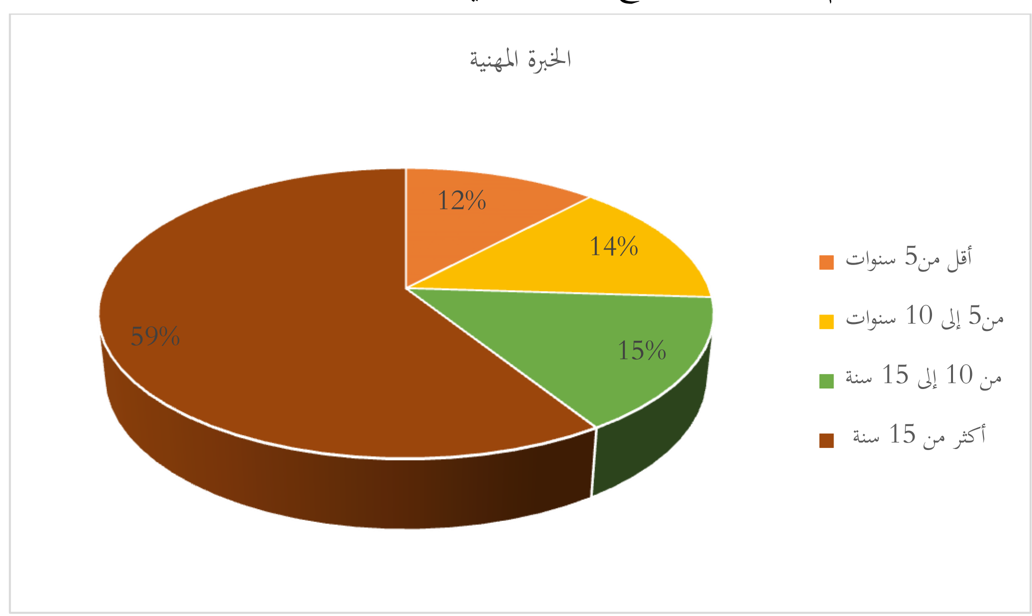
6. خصائص العينة حسب الخبرة العملية.

الجدول رقم (55-4): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

السنوات	التكرار	النسبة
أقل من **5** سنوات.	12	% 12
من **5** إلى **10** سنوات.	14	% 14
من **10** إلى **15** سنة.	15	% 15
أكثر من **15** سنة.	59	% 59
المجموع	**100**	**% 100**

المصدر : من إعداد الطالب، بناءً على مخرجات برنامج 26 **SPSS**.

الشكل رقم (4-10): يوضح التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطّالب، بناءً على مخرجات Excel.

اعتمدنا في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة على أربعة فئات حيث بلغت نسبة 59 % لفئة من أكثر من 18 سنة، تليها نسبة 15 % للفئة من 10 إلى 15 سنة، تليها نسبة 14 % للفئة من 5 إلى 10 سنوات في الأخيرة فئة أقلّ من 5 سنوات بنسبة 12 %.

نجد أن الفئة العالية هي فئة أكثر من 15 سنة، والفئة ما بين 10 إلى 15 سنة بمجموع 74 %، وهذا ما يعطينا انطباعا عن معظم المستوجبين الذين لديهم خبرة لا بأس بها في مجال نشاطهم، ومارسوا وظائفهم قبل وبعد استحداث النظام المحاسبي المالي، مما يدعم نتائج الدراسة.

المطلب الثاني: ثبات واتّساق أداة الدراسة.

تم إعداد أسئلة محاور الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الخماسي (Quinary Likert)لقياس الاتّجاهات الذي يحتمل خمس إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد عينة الدراسة حول الموضوع الذي تناوله الاستبيان، ويحظى مقياس ليكارت الخماسي بشعبية كبيرة في البحث العلمي حيث يُعتبر من السلالم الأكثر استخداما في تصميم الاستبيان المعاصر والجدول الآتي يوضح كيفية ترميز سلم الدراسة:

الجدول رقم (4-56): مقياس ليكارت الخماسي.

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: محمد خير، (2018): التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية IBM SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 28.

1- ثبات أداة الدراسة.

الاختبار الثابت هو الذي يعطي النتائج نفسها أو نتائج متقاربة إذا طبق أكثر من مرة في ظروف متماثلة[1]، ويدل الثبات على اتّساق النتائج، بمعنى إذا كرّر الباحث القياس وتحصل على النتائج نفسها، فهذا هو الثبات، وهناك عدد من الطرق لقياسه، ومن أكثرها شيوعا وأفضلها حساب معامل ألفا كرونباخ(Cronbach's Alpha) لأداة الدراسة ككل، وللمحاور الرئيسية المكونة لها. وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعا، وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا[2]. والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (57-4): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.

محاور الاستبيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
واقع النظام المحاسبي المالي.	11	0.751
فعالية الرقابة الجبائية.	11	0.737
دور النظام في تحسين عمل المحقق الجبائي	11	0.824
الإستبيان ككل	**33**	**0.887**

المصدر: تم إعداده انطلاقًا من مخرجات SPSS 26.

نلاحظ من الجدول رقم (57-4) أنّ معاملات ألفا كرونباخ تراوحت قيمته بين 0.737 و0.824 لمحاور الاستبيان، وأيضا 0.887 لجميع عبارات الاستبيان وهي قيمة مرتفعة، مع العلم أنه حتى يكون الثبات مقبولا كأداة للقياس يجب أن يكون معامل ألفا كرونباخ أكبر من0.7 وبالفعل تحقق ذلك، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة استبانة الدراسة وصلاحيتها لتحليل النتائج. (أنظر الملحق رقم11).

2- صدق أداة الدراسة.

يقصد أداة الدراسة، أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه في الأصل.

2-1- الصدق الظاهري.

ويقوم على فكرة مدى مناسبة عبارات الاستبيان لما يقيس ولمن يطبق عليهم، ومدى علاقتها بالاستبيان ككل ومن هذا المنطلق تمّ عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين من أساتذة ذوي خبرة واختصاص من جامعات قالمة، جيجل، وأمّ البواقي، لغرض الحكم على صلاحيتها في قياس الخاصية المراد قياسها، ولأخد وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملاءمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى دقّة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الاستبيان، ومدى شمول الاستبيان لمشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، وبعد الأخد بتوجيهات المحكمين تمّ إعادة وتعديل صياغة بعض الفقرات، وحذف وإضافة فقرات أخرى لتحسين أداة الدراسة.

[1] رجاء وحيد الدويدري، (2000): البحث العلمي- أساسياته النظرية وممارسته العلمية، الطبعة الأولى، دار الفكر المعاصر، بيروت، لبنان، ص 346.
[2] صالح بن حمد العساف، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، الطبعة الأولى، مكتبة العبيكان، الرياض، 1995، ص 430.

2-2- صدق الإتساق الداخلي.

بعد التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة كما أشرنا إليه سابقا قمنا أيضًا بالتأكّد من الاتّساق الداخلي أو ما يسمّى بالصدق البنائي لأداة الدراسة، بهدف تحديد معرفة مدى التماسك الداخلي لعبارات الاستبانة على عينة الدراسة الميدانية، أو بعبارة أخرى: أن تقيس عبارات الاستبانة ما وُضعت لقياسه، ويعني الصدق بصفة عامة، هو أنّ السؤال أو العبارة الموجودة في الاستبيان تقيس ما يفترض البحث قياسه بالفعل، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور، ويمكن توضيح ذلك كما يأتي:

2-2-1.الاتّساق الداخلي لمحرر واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يمكن تلخيص نتائج التماسك الداخلي لعبارات محور واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجدول الموالي(انظر الملحق رقم 11):

الجدول رقم (4-58): معاملات الارتباط بين درجات عبارات محور واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي مع الدرجة الكلية لكل محور.

المحور (1): واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي			
رقم العبارة	**معامل الارتباط**	**رقم العبارة**	**معامل الارتباط**
01	**0.575	07	**0.310
02	**0.710	08	**0.551
03	**0.643	09	**0.555
04	**0.623	10	**0.452
05	*0.571	11	**0.355
06	**0.598		
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01).			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-58) أنّ هناك علاقة طردية بين درجة كل عبارة، والدرجة الكلية لجميع أبعاد محور واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة، حيث كانت جميع معاملات الارتباط موجبة، وقد تراوحت بين 0.310 للعبارة 07 كأدنى قيمة، 0.643 للعبارة 03 كأعلى قيمة لها، كما أن جميع العبارات دالة إحصائيا عند درجة المعنوية 0.01، وبالتالي فإن جميع عبارات المحور الأول متّسقة داخليا مع المحور المنتمية إليه، مما يثبت أنها تتمتع بالصدق، وهي بالفعل مناسبة لقياس ما وُضعت لقياسه في الأصل.

2-2-2 الاتّساق الداخلي لمحور فعالية الرقابة الجبائية: يمكن تلخيص نتائج التماسك الداخلي لعبارات محو الجودة الشاملة في الجدول الموالي.

الجدول رقم (4-59): معاملات الارتباط بين درجات عبارات محور فعالية الرقابة الجبائية مع الدرجة الكلية لكل محور.

المحور (2): فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر			
رقم العبارة	**معامل الارتباط**	**رقم العبارة**	**معامل الارتباط**
01	**0.344	07	**0.412
02	**0.346	08	**0.581
03	**0.685	09	**0.545
04	**0.677	10	**0.563
05	**0.518	11	**0.528
06	**0.506		
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01).			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS 26.

يتضح من خلال الجدول رقم (4-59) أن هناك علاقة طردية بين درجة كل عبارة، والدرجة الكلية لمحور فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، وذلك حسب آراء أفراد عيّنة الدراسة، حيث كانت جميع معاملات الارتباط موجبة وقد تراوحت بين 0.344 للعبارة 12 كأدنى قيمة لها، و0.685للعبارة 14 كأعلى قيمة لها، كما أنّ جميع العبارات دالّة إحصائيا عند درجة المعنوية 0.01.

وبالتالي؛ فجميع عبارات المحور الثاني متّسقة داخليا مع المحاور المنتمية إليه، مما يدل على أنها تتمتع بالصدق، وأنها مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه.

2-2-3- الاتّساق الداخلي لمحور دور النظام المحاسبي في تحسين عمل المحقق الجبائي: يمكن تلخيص نتائج التماسك الداخلي لعبارات المحور الثالث في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-60): معاملات الارتباط بين درجات عبارات محور دور النظام المحاسبي المالي في تحسين العمل المحقق الجبائي.

المحور (3): دور النظام المحاسبي المالي في تحسين العمل المحقق الجبائي			
رقم العبارة	**معامل الارتباط**	**رقم العبارة**	**معامل الارتباط**
01	**0.543	07	**0.578
02	**0.662	08	**0.558
03	**0.651	09	**0.633
04	**0.563	10	**0.556
05	**0.584	11	**0.636
06	**0.572		
** دال إحصائيا عند مستوى معنوية (0.01)			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (60-4) أنّ هناك علاقة طردية بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الثالث، وذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة، حيث كانت جميع معاملات الارتباط موجبة، وقد تراوحت بين 0.543 للعبارة 23 كأدنى قيمة لها، و0662 للعبارة 24 كأعلى قيمة لها كما أنّ جميع العبارت دالة إحصائيا عند درجة المعنوية 0.01.

3- الصدق البنائي.

قمنا بإجراء اختبار الصدق البنائي لأداة الدراسة عن طريق حساب معاملات الارتباط بين كل بعد من أبعاد المتغير والمتغير نفسه، فإذا كان معامل الارتباط قويا ومعنويا، نقول أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي، والجدول الآتي يوضح ذلك.

الجدول رقم (61-4): اختبار الصدق البنائي لمحاور الدراسة.

الرقم	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي.	0.823	0.0000**
02	فعالية الرقابة الجبائية.	0.858	0.0000**
03	دور الرقابة الجبائية في تحسين عمل المحقق الجبائي.	0.846	0.0000**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن جميع معاملات الإرتباط دالة إحصائيا وتراوحت قيمتها بين 0.823و0.858، وأن قيمة معامل الارتباط (Pearson) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول، وهذا يعني توفّر درجة عالية من الصدق البنائي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

وانطلاقًا ممّا سبق؛ ومن خلال قياس الثبات والتّأكد من الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان، نكون قد تأكدنا من صدقه وثباته، ما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل نتائج الدراسة والإجابة عن إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة.

بعد اختبار صلاحية الاستبيان وعيّنة الدراسة، سنحاول في هذا المطلب التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان لمعرفة مدى توفر متغيرات الدراسة في البيئة الجزائرية بصفة عامة، وذلك بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات الاستبيان، بهدف تحديد الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.

- **المتوسط الحسابي**: تستخدم لمعرفة اتجاه تركز الإجابات حول عبارات الاستبيان.
- **الإنحراف المعياري**: يستعمل لمعرفة درجة التشتت بين استجابة عينة الدراسة.

1- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور الأول:

من خلال هذا المطلب، سنحاول استنتاج الاتّجاه العام لأفراد العينة المدروسة، لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يحسب بالقانون الآتي:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل) ÷ عدد المستويات.

فالحد الأعلى للبديل هو: 5 لإجابة موافق بشدة، أما الحد الأدنى للبديل هو: 1 لإجابة غير موافق بشدة.

وعليه، طول الفئة للدراسة هو: (5 – 1) ÷ 5 = 4 ÷ 5 = 0.80.

الجدول رقم (4-62): معايير تحديد الاتجاه العام للعينة.

المتوسط المرجح	الاتجاه العام للعينة
من 1.00 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: وليد عبد الرحمن خالد الفرا، (2009): تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS دون طبعة، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، الأردن، ص 26.

يوضح الجدول الآتي نتائج إجابات عينة الدراسة حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

الجدول رقم (4-63) نتائج آراء عينة الدراسة للمحور الأول.

الرقم	العبـــــــارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
01	يوفر النظام المحاسبي المالي SCF معلومات مالية **ملائمة وذات دلالة**	3.98	0.724	موافق	2
02	يوفر النظام المحاسبي المالي SCF معلومات مالية تمتاز **بالمصداقية والدقة.**	3.87	0.837	موافق	3
03	تتميز البيانات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF **بالوضوح وسهولة الفهم** من طرف مستخدميها.	3.85	0.833	موافق	5
04	تتميز البيانات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF **بالقابلية للمقارنة.**	3.84	0.721	موافق	6
05	تحسنت طرق **عرض** القوائم المالية المعدة وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي سواء من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون.	3.65	0.809	موافق	7
06	يكفل النظام المحاسبي المالي توفير طرق **القياس والتقييم** لكافة	3.34	0.934	محايد	10

	الاحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة.				
07	يعد القياس وفق التكلفة التاريخية من أكثر أسس **القياس** استعمالا.	3.87	0.800	موافق	4
08	**تفصح** المؤسسات في الجزائر على كل القوائم المالية المذكورة في النظام المحاسبي المالي (بما في ذلك جدول تغير الأموال الخاصة والملحق).	3.29	1.166	محايد	11
09	الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي **المستوحى** من المعايير المحاسبية الدولية كان له تأثير إيجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر.	3.59	0.922	موافق	8
10	**يتوافق** النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل.	3.42	0.843	موافق	9
11	ترى أن هناك ضرورة لتحيين النظام المحاسبي المالي من أجل **مواكبة** مستجدات البيئة المحاسبية الدولية.	4.17	0.865	موافق	1
المحور الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.		**3.71**	**0.464**	**موافق**	

يظهر الجدول أعلاه أنّ اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو أغلب العبارات المتعلقة بواقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمحور 3.71، والذي يقع ضمن الفئة الرابعة (بين 3.40 و4.19) من سلم ليكارت الخماسي، والتي تشير إلى درجة موافق، والتي تؤكد موافقة ورضا أغلبية أفراد العينة، ويظهر الانحراف المعياري الكلي للمحور درجة تقارب إجابات أفراد العينة، حيث بلغ 0.464 وهي نسبة مقبولة جدا.

بالنسبة لبعد الخصائص النوعية للبيانات المالية المطبقة في النظام المحاسبي المالي، تراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.84 و 3.98، وهي نتائج مرتفعة مما يؤكد أن هذا البعد له مكانة خاصة عند تطبيق النظام المحاسبي المالي وانحرافات معيارية مقبولة تتراوح 0.721 و 0.837.

بالنسبة لبعد طرق القياس والعرض، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.29 و 3.65، وهو ما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة على تحسن طرق القياس والعرض بعد تبني النظام المحاسبي المالي، كما أن الانحرافات المعيارية كانت مقبولة، وتراوحت بين 0.800 و 1.166.

أما بالنسبة لبعد التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، فتراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.42 إلى 4.17، وهي نتائج تؤكد رضا المستجوبين على مواكبة النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية، كما أنّ الانحرافات المعيارية كانت مقبولة وتراوحت بين 0.843 و 0.922.

جاءت العبارة رقم11في المرتبة الأولى، وهو ما يدل اتّفاق جل أفراد العينة على ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة مستجدات البيئة المحاسبية الدولية، وقد جاء المتوسط الحسابي (4.17) وهو مرتفع، أما الانحراف المعياري فكانت قيمته 0.865.

واحتلت العبارة رقم 1 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.98، وباتجاه موافق من أغلب أفراد العينات وانحراف معياري 0.724 ما يؤكد توفير النظام المحاسبي المالي SCF معلومات مالية ملائمة وذات دلالة، وجاءت في المرتبة

الثالثة العبارة رقم 2 بمتوسط حسابي 3.87 وانحراف معياري 0.837، ما يؤكد موافقة أفراد العينة على أن المعلومات المالية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي تمتاز بالدقة والمصداقية.

وقد جاءت بنفس المتوسط الحسابي 3.87 العبارة رقم 07، ما يثبت أن طريقة التكلفة التاريخية هي أكثر طرق القياس استعمالا في الدقة المحاسبية الجزائرية.

في المرتبة الخامسة والسادسة جاءت العبارتان الثالثة والرابعة على التوالي بمتوسطين حسابيين 3.85 و3.84، ما يدل على إجماع الفئات المشمولة بالدراسة على موافقتهم على أنّ البيانات المالية المعدة وفقا النظام المحاسبي المالي تمتاز بخاصّيتي الوضوح والقابلية للمقارنة.

احتلّت العبارة رقم 05 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.65، وانحراف معياري 0.809، والتي تنص على تحسن طرق عرض القوائم المالية المعدة وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، سواء من ناحية الشكل، أو من ناحية المضمون.

العبارتان رقم 09 ورقم 10 احتلّتا المرتبتين الثّامنة والتاسعة بمتوسطين حسابيين3.59 و3.42على التّوالي، ما يؤكّد إجماع الفئات المشمولة بالدراسة على موافقتهم بالتأكيد الإيجابي للتطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية وتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، في حين بلغ الانحراف المعياري للعبارتين على التوالي 0.922 و 0.843.

في المرتبة العاشرة من حيث الموافقة لأفراد عينة الدراسة، جاءت العبارة رقم10 "يكفل النظام المحاسبي المالي توفير طرق القياس والتقييم لكافة الأحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة"، متوسط حسابي 3.34 والانحراف المعياري 0.934، حيث أن الاتّجاه العام للعبارة هو الحياد.

في المرتبة الحادية عشرة والأخيرة من المحور الأول، جاءت العبارة رقم 11 " تفصح المؤسسات في الجزائر على كل القوائم المالية المذكورة في النظام المحاسبي المالي بما في ذلك جدول تغيير الأموال الخاصة والملحق" بمتوسط حسابي 3.29، والاتجاه العام للعبارة هو الحياد كما كان هناك تشتت في إجابات أفراد العيّنة، حيث بلغ الانحراف المعياري 1.166.

2- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على المحور الثاني:

يوضح الجدول الثالي نتائج إجابات عيّنة الدراسة حول فعالية عملية الرقابة الجبائية في الجزائر.

الجدول رقم (4-64): نتائج آراء عينة الدراسة للمحور الثاني.

الرقم	العبـــــارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
01	اختيار محققين جبائين ذوي **كفاءة** ومهارة يساهم في الرفع من جودة وفعالية الرقابة الجبائية.	4.53	0.822	موافق بشدة	1
02	يسمح **التكوين** القاعدي للمحققين الجبائين وفق تخصصات في مجال علوم الاقتصاد والتسيير والمحاسبة في الرفع من مستوى أداء الرقابة الحبائية.	4.37	0.825	موافق بشدة	2
03	تقوم المديرية العامة للضرائب بوضع برامج **تكوينية** في مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي.	2.90	1.251	محايد	9
04	**تكوين** المحققين الجبائين في مجال النظام المحاسبي المالي كان بشكل كاف وفعال.	2.43	1.027	محايد	11
05	**رقمنة** الادارة الجبائية واعتماد انظمة معلوماتية على غرار البوابتين الإلكترونيتين "جبايتك" و"مساهمتك " يسهّل عملية إنجاز برامج الرقابة الجبائية.	3.78	1.050	موافق	6
06	**رقمنة** البيانات المحاسبية لكل المكلفين من خلال التصريح بالكشف التلخيصي السنوي ERA يسمح للإدارة الجبائية بإعداد برامج الرقابة بكل شفافية وحيادية.	3.81	0.861	موافق	5
07	يرغب المحققون الجبائيون بتطبيق رقابة **إلكترونية** مستقبلا بدلا من الرقابة الورقية التقليدية.	3.85	0.903	موافق	4
08	امتلاك المحققين الجبائيين حق مراقبة المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة **الإعلام الآلي** يسمح بكشف التجاوزات والاغفالات.	3.89	0.920	موافق	3
09	ساهمت **عصرنة** الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلة مصالحها واستحداث مديرية كبريات الشركات DGE، مراكز الضرائب CDI ومراكز الضرائب الجوارية CPI...في تعزيز الرقابة الجبائية.	3.39	1.100	محايد	7
10	يعتمد المحققون الجبائيون في مديرية كبريات المؤسسات على الأساليب **التكنولوجية** الحديثة والذكاء الاصطناعي للكشف عن الأخطاء والإغفالات في القوائم المالية والتصريحات. الجبائية	2.97	1.049	محايد	8
11	يتمتع المحققون الجبائيون **برضا وظيفي** مقبول بما يساهم بأداء مهامهم على أكمل وجه ويرفع من مستوى الرقابة الجبائية.	2.85	1.123	محايد	10
المحور الثاني: فعالية عملية الرقابة الجبائية في الجزائر.		**3.52**	**0.526**	**موافق**	/

الجدول أعلاه يبين أن اتّجاهات عيّنة الدراسة إيجابية نحو أغلب العبارات المتعلقة بفاعلية عملية الرقابة الجبائية في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.52، والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من سلّم ليكارت الخماسي، والتي تؤكد موافقة أغلب أفراد العينة على مختلف عبارات المحور الثاني، حيث يتفق أغلب المستجوبين أنّ الشكل الحالي يساعد على الرفع من فعالية الرقابة الجبائية ويظهر الانحراف المعياري الكلي للمحور تقارب إجابات أفراد العينة، حيث بلغ 0.526 وهي نسبة تعتبر مقبولة جدا.

جاءت العبارة رقم 1 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.53، والذي يقع ضمن الفئة الخامسة "موافق بشدة" في سلم ليكارت الخماسي، ما يؤكد موافقة أفراد العينة على أنّ اختيار محققين جبائيين ذوي كفاءة ومهارة يساهم في الرفع من جودة وفعالية الرقابة الجبائية، أما الانحراف المعياري فكانت قيمته 0.822 وهي نسبة مقبولة.

انحصرت توجهات أفراد عينة الدراسة حول موضوع تكوين المحققين الباقيين ومدى مساهمته في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية بين المتوسطين الحسابيين 2.43 و 4.37، حيث وافق وبشدة أفراد العينة على أنّ التكوين القاعدي للمحققين وفق تخصصات في مجال علوم الاقتصاد والتسيير والمحاسبة يسمح من الرفع من مستوى أداء الرقابة الجبائية بمتوسط حسابي4.37 وانحراف معياري 0825، كما تجدر الإشارة أنّ العبارتين رقم 03، ورقم 04 والتي تناولت قيام المديرية العامة للضرائب ببرامج تكوينية لفائدة المحققين الجبائيين في مجالات التحقيق المحاسبي والجبائي، تمت الإجابة عليها بدرجة محايد وهو راجع لتفاوت إجابات المستجوبين بين غير موافق وموافق، كما تبينه قيمة الانحراف المعياري الذي بلغ 1.25 في العبارة رقم 3 و1.02 في العبارة رقم 2، بشكل عام يبدو أنّ المحققين الجبائيين غير راضين عن البرامج التكوينية التي تقوم بها المديرية العامة للضرائب.

تمحورت العبارات من 5 إلى 8من هذا المحور حول أهمّ الجوانب لانتقال الإدارة الجبائية من إدارة ورقية إلى إدارة إلكترونية وانعكاسها على فعالية عملية الرقابة الجبائية، حيث حصلت هذه العبارات على المراتب من3 إلى 6 في المحور وأتت كل الإجابات بدرجة موافق بمتوسطات حسابية تراوحت بين 3.78 و 3.89، مما يبيّن جليا موافقة أفراد العينة على ضرورة رقمنة الإدارة الجبائية واستغلال الأنظمة المعلوماتية على غرار البوابتين الإلكترونيتين" جبايتك" و "مساهمتك" للحصول على معلومات سريعة ودقيقة عن المكلفين بالضريبة، ويسهّل على الإدارة إعداد برامج الرقابة بكل حيادية وشفافية.

كما بينت العبارة رقم 07 رغبة المحققين الجبائيين بتطبيق رقابته إلكترونيا مستقبلا بدلا من الرقابة الورقية التقليدية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.85 للعبارة، وجاءت العبارة رقم 10 التي تنص على استعمال المحققين الجبائيين في مديرية كبريات المؤسسات على الأساليب التكنولوجية الحديثة والذكاء الاصطناعي للكشف عن الأخطاء والإغفالات في القوائم المالية والتصريحات الجبائية في المرتبة الثامنة، وتمت الإجابة عنها بدرجة محايد، متوسط حسابي 2.97، وبلغت قيمة الانحراف المعياري 1.05؛ ما يدلّ على وجود بعض التّشتت في الإجابات، تجدر الإشارة أنّه كانت إجابات المحققين الجبائيين على مستوى مديرية كبريات المؤسسات بعدم الموافقة على العبارة.

ركزت العبارة رقم 09 على التوجه الذي انتهجنه الإدارة الجبائية من خلال إعادة هيكلة مصالحه واستحداث مديرية كبريات المؤسسات DGE مراكز الضرائب CDI ومراكز الضرائب الجوارية، ودور هذا التوجه في تعزيز العمل الرقابي، حيث جاءت في المرتبة السابعة في المحور الثاني بمتوسط حسابي 3.39 محايد وانحراف معياري 1.10 ما يدل على اختلاف وجهات النظر لأفراد العينة من المهنيين والموظفين خاصة مع حداثة هذا التوجه.

أما فيما يتعلق بالعبارة رقم 11 والأخيرة في المحور الثاني، والتي ركزت على جانب الرضا الوظيفي والدور الذي يلعبه في تحفيز أداء المحققين الجبائيين والرفع من مستوى الرقابة الجبائية، فقد جاءت العبارة في المرتبة ما قبل الأخيرة في المحور الثاني بدرجة محايد ومتوسط حسابي 2.85، حيث أبدت فئة المفتشين الجبائيين عن رضاهم عن ظروف عملهم بشكل عام.

3- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة عن المحور الثالث.

يوضح الجدول الآتي نتائج عينة الدراسة حول دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي.

الجدول رقم (65-4): نتائج آراء عينة الدراسة للمحور الثالث.

الرقم	العبـــــــارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
01	تفيد المعلومات المالية **الدقيقة والصادقة** المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الاوعية الضريبية الصحيحة خاصة عند اجراء عملية الرقابة الجبائية.	4.09	0.780	موافق	1
02	رفع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF من مستوى **موثوقية وحيادية** البيانات المالية، وبالتالي اكتشاف أكبر للأخطاء والاغفالات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية.	3.81	0.825	موافق	5
03	تساهم **قابلية المقارنة** في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في مراقبة المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مما يسهل عملية الرقابة الجبائية.	3.84	0.813	موافق	4
04	المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عليها في القوائم المالية تمتاز **بالملائمة والقابلية للفهم** من طرف المحققين الجبائيين.	3.76	0.878	موافق	8
05	يساهم تصنيف عناصر **الميزانية** حسب درجة السيولة والى عناصر جارية وعناصر غير جارية في تحسين عمل المحقق الجبائي.	3.91	0.830	موافق	2
06	يساعد ترتيب عناصر **جدول حسابات النتائج** بطريقتين مختلفتين(حسب الطبيعة وحسب الوظيفة) المحقق الجبائي في كشف بعض الأخطاء والإغفالات في حسابات النتائج والأعباء.	3.90	0.847	موافق	3
07	تساهم المعلومات المالية المفصح عنها في **جدول التدفقات النقدية** التحقق من صحة الأوعية الخاضعة للضريبة.	3.80	0.816	موافق	6
08	يساعد **جدول تغير الأموال الخاصة** المعد وفق النظام المحاسبي المالي المحقق الجبائي في تحديد الارباح الحقيقية الموزعة وتخصيص النتائج.	3.78	0.970	موافق	7

09	المعلومات المدونة في تفسيرات **ملحق الكشوف المالية** قد تساعد المحقق الجبائي من كشف التلاعبات والاخطاء.	3.70	0.937	موافق	9
10	تساهم تقنية **الضرائب المؤجلة** المستحدثة في النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح وعادل بما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية.	3.70	0.969	موافق	10
11	تساهم طرق تقييم وقياس **العقود طويلة الاجل** وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح وعادل بما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية.	3.60	0.888	موافق	11
المحور الثالث: دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي.		**3.80**	**0.542**	**موافق**	

يظهر الجدول أعلاه أنّ اتّجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو كل العبارات المتعلقة بدور النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للمحور 3.80، والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي وهو ما يقابل درجة موافق، وتأسيسًا على ذلك يتأكد موافقة ورضا أغلبية أفراد عينة الدراسة عن عبارات المحور، وفي نفس الصدد يظهر الانحراف المعياري درجة كبيرة من التقارب في أجوبة أفراد العينة، حيث بلغ الانحراف المعياري العام للمحور 0.542، كما نلاحظ أنّ كل عبارات المحور تحصلت على انحرافات معيارية لم تتعدّ1، وهي نسب تعتبر جيدة.

جاءت العبارة رقم1من المحور الثالث في المرتبة الأولى متوسط حسابي 4.09، وبانحراف معياري 0.780، وهذا يعني درجة موافقة عالية تعكس درجة موافقة ورضا أفراد العينة على أهمية المعلومات المالية الدقيقة والصادقة المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الأوعية الصحيحة، سيما عند إجراء عملية الرقابة الجبائية.

في المرتبة الثانية والثالثة جاءت العبارتان رقم 05 و06 بمتوسطين حسابيين على التوالي 3.91 و3.90 اللّتان تندرجان ضمن حدود الفئة الرابعة ما بين 3.40 – 4.19 من سلم ليكارت الخماسي ما يقابل الإجابة موافق، أي أفراد العينة يوافقون على مساهمة ترتيب وتصنيف عناصر كل من جدول الميزانية وجدول حسابات النتائج في كشف الأخطاء والإغفالات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية، وبالتالي تحسين عمل المحققين الجبائيين، من جهة أخرى بلغ الانحراف المعياري للعبارتين 0.830 و0.847 وهي نسبة تعتبر جيدة.

في المرتبة الرابعة والخامسة جاءت العبارتان رقم 02 ; 03 وعلى التوالي حيث ظهرتا بمتوسطين حسابيين 3.86 و3.81 التان تقابلان الإجابة "موافق"، حيث أبدى المهنيون والموظفون في مجال المحاسبة والمفتشون الجبائيون محل الدراسة رضاهم فيما يتعلق بمساهمة الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في موثوقية وحيادية البيانات المالية وقابلية المقارنة في القوائم المالية في اكتشاف أكبر للأخطاء والإغفالات، ممّا يسهل ويحسن عملية الرقابة الجبائية، وفي مقابل ذلك جاءت الانحرافات المعيارية للعبارتين بـ 0.825 و0.813، وهي نسبة مقبولة جدا تثبت عدم تشتت آراء المستجوبين.

في المرتبة السادسة والسابعة جاءت العبارتان رقم 07 و08، حيث ظهرتا بمتوسطين حسابيين 3.80 و3.78 على التوالي بما يقابل الإجابة "موافق"، ما يثبت موافقة أفراد العينة المستجوبين على مساهمة المعلومات المالية المفصح عنها في كلٍّ من جدول التدفقات النقدية وجدول تغير الأموال الخاصة، المستحدثين في النظام المحاسبي المالي في تحديد الأرباح والمداخيل الحقيقية والتحقق من صحة الأوعية الخاضعة للضريبة عند إجراء عملية الرقابة الجبائية، كما جاءت الانحرافات المعيارية للعبارتين 0.816 و0937، وهي نسب مقبولة على العموم وتبين عدم تشتت آراء أفراد العينة.

في المرتبة الثامنة جاءت العبارة رقم08، والتي تنص على أنّ " المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية تمتاز بالملاءمة والقابلية للفهم من طرف المحققين الجبائيين" بمتوسط حسابي قدره 3.76، وهذا يعني درجة موافق، ما يبين أهمية خاصية الملاءمة والقابلية للفهم على اعتبارها من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي أقرها النظام المحاسبي المالي، خاصة عند قيام المفتشين بعملية التحقيق المحاسبي، مما يساهم بشكل كبير في دعم عملية الرقابة الجبائية.

العبارتان رقم09 و رقم10 حصلتا على نفس المرتبة بمتوسط حسابي قدره 3.70، كما حصلتا على انحرافين معياريين متقاربين 0.93 و 0.96 أثبتت العبارة رقم09 إمكانية مساهمة ملحق الكشوف المالية للمحققين الجبائيين في الكشف عن التلاعبات والأخطاء عند القيام بعملية الرقابة الجبائية حسب آراء أفراد العينة. في حين أثبتت العبارة رقم10 موافقة المستجوبين على مساهمة تقنية الضرائب المؤجلة المستحدثة في النظام المحاسبي المالي في تحديد الأوعية الضريبية بشكل صحيح وعادل، مما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية.

في المرتبة الأخيرة جاءت العبارة الأخيرة رقم11 والتي تنص على " يساهم طرق تقييم وقياس العقود الطويلة الأجل المستحدثة في النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل وصحيح بما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية" بمتوسط حسابي 3.60، ما يبرر أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على العبارة، كما أثبت الانحراف المعياري عدم تشتت آراء العينة بـ 0.888.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة.

سنقوم باختبار فرضيات الدراسة باتّباع الخطوات والأدوات الإحصائية على النحو الآتي:

1- صياغة الفرضية الصفرية ($\mathbf{H_0}$) والفرضية البديلة ($\mathbf{H_1}$).

2- **الأداة الإحصائية:** للتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار "ت" في حالة العينة الواحدة (One Sample T-Test) ويستخدم في حالة اختبار المتوسط لعينة واحدة ومقارنتها بمتوسط مجتمع معروف[1]، من خلال هذا الاختبار يتم الكشف عما إذا كان هناك فرق جوهري(دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي($\bar{X}$)لإجابات أفراد عينة الدراسة على إجمالي العبارات المتعلقة بكل محور من الاستبيان والمتوسط الفرضي

[1] عبد اللاه ابراهيم الفقي، (2014): الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص143.

($\mu = 3$)؛ أي معرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين متوسط المتغير المراد استطلاع رأي العيّنة فيه، والمتوسط الفرضي للمجتمع، والمتوسط الفرضي هو مجموع قيم الموافقات في سلم ليكرت الخماسي مقسوما على عددها؛ أي: $(1+2+3+4+5)/5=3$.

3 –قاعدة اتّخاذ القرار في اختبار الفرضيات: باستخدام اختبار "ت" في حالة العينة الواحدة نقارن بين قيمة "ت" المحسوبة (T_{cal}) وقيمة "ت" الجدولية (T_{tab})، ونعاين قيمة (Sig)، وهنا نميز ثلاث حالات:

إذا كانت قيمة الإحصائية "ت" المحسوبة (T_{cal}) أكبر من القيمة الإحصائية "ت" الجدولية (T_{tab})، وقيمة احتمال الخطأ (Sig) أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0,05)، وقيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المحور أكبر من قيمة المتوسط الفرضي($\bar{X} > 3$)، فهذا يدل على وجود فرق دال إحصائيا في إجابات أفراد العينة، وأن اتّجاههم إيجابي تجاه المتغير، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية(H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

إذا كانت قيمة الإحصائية "ت" المحسوبة (T_{cal}) أقل من القيمة الإحصائية "ت" الجدولية (T_{tab})، وقيمة احتمال الخطأ (Sig) أقل من (0,05)، وقيمة المتوسط الحسابي لرأي أفراد العينة في المحور أقل من قيمة المتوسط الفرضي($3 > \bar{X}$)، فهذا يدل على وجود فرق دال إحصائيا في إجابات أفراد العينة، وأن اتّجاههم سلبي تجاه المتغير، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H_0)، ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

إذا كانت قيمة احتمال الخطأ (Sig) أكبر من مستوى المعنوية المعتمد (0,05)، فهذا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي، فنقبل بذلك الفرضية الصفرية (H_0).

باستخدام الانحدار الخطي البسيط وتقدير العلاقة بين المتغيرين على شكل دالة، والتي يمكن من خلالها معرفة التغير في أحد المتغيرين على أساس تأثّره بالمتغير الآخر، ويكون نموذج الانحدار الخطي في شكل معادلة خطته من الدّرجة الأولى من الشكل y=ax+b.

حيث x: المتغير المستقل ، y: المتغير التابع

a: ميل الانحدار، b: قيمة الثابت

ويمكن معرفة اتّجاه تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، هل هو إيجابي أو سلبي من خلال إشارة a ودلالتها الإحصائية؛ فإذا كانت قيمة Sig أقل من 0.05نقبل الفرضية البديلةH_1 ونرفض الفرضية الصفرية، أما إذا كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 فنقبل الفرضية الصفرية H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1.

1– الفرضية الفرعية الأولى: جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من العناصر الجديدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية الصفرية (H_0): لم يقدم النظام المحاسبي المالي عناصر جديدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية البديلة (H_1): قدم النظام المحاسبي المالي عناصر جديدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

يوضح الجدول الموالي الفروق بين المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول من الاستبيان والمتوسط الفرضي واختبار T.

الجدول رقم (4-66): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى.

المحور الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين ($\bar{X}$) و ($\mu = 3$)	T المحسوبة	Sig	القرار
	3.715	0.464	0.71	15.412	0.000	دال إحصائيا
قيمة Tالجدولية تساوي: T_{tab}=1.661، عند مستوى دلالة 0.05، ودرجة حرية DF=99.						

المصدر: من إعداد الباحث إعتماد على مخرجات SPSS.V26.

يوضح الجدول السابق وجود فرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة ($\bar{X} = 3.715$) والمتوسط الفرضي مقداره ($\mu = 3$)، وأنّ قيمة "ت" المحسوبة(15.412) أكبر من قيمتها الجدولية، وقيمة احتمال الخطأ (0.000) هي أقل من مستوى الدلالة(0.05)، وبالتالي هذا الفرق في متوسط إجابات العينة حول عبارات هذا المحور دال إحصائيا.

وبناءً على ذلك، نرفض الفرضية الصفرية(H_0) ونقبل الفرضية البديلة(H_1)القائلة بأن النظام المحاسبي المالي جاء بالعديد من العناصر الجديدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

2- الفرضية الفرعية الثانية: يساعد الشكل الحالي المنظومة الجبائية على تحقيق فعالية جيدة ويرفع من جودة الرقابة الجبائية.

الفرضية الصفرية(H_0): لا يساعد الشكل الحالي المنظومة الجبائية على تحقيق فعالية جيدة ولا يرفع من جودة الرقابة الجبائية.

الفرضية البديلة (H_1): يساعد الشكل الحالي للمنظومة الجبائية على تحقيق فعالية جيدة ويرفع من جودة الرقابة الجبائية.

يوضح الجدول الموالي الفروق بين المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الاستبيان المتعلق بفاعلية الرقابة الجبائية في الجزائر والمتوسط الفرضي واختبار T.

الجدول رقم (4-67): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

المحور الثاني: فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين ($\bar{X}$) و ($\mu = 3$)	T المحسوبة	Sig	القرار
	3.524	0.526	0.524	9.964	0.000	دال إحصائيا
قيمة T الجدولية تساوي: T_{tab}=1.661 ، عند مستوى دلالة 0.05، ودرجة حرية DF=99						

المصدر: من إعداد الباحث إعتماد على مخرجات SPSS.V26.

يوضح الجدول السابق أنّ قيمة "ت" المحسوبة (9.964)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.661)، وقيمة احتمال الخطأ (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة(0.05)، وبالتالي هذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة على هذا المحور، بالإضافة لأن قيمة المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول عبارات هذا المحور أكبر من المتوسط الفرضي $(\bar{X} = 3.524 > 3)$ وهذا يعني أن اتّجاههم إيجابي تجاه هذا المحور.

وبناءً على ما تقدم، فإننا نرفض الفرضية الصفرية وأن نقبل الفرضية البديلة (H_1)القائلة بأنه " الشكل الحالي للمنظومة الجبائية يساعد على تحقيق فعالية جيدة ويرفع من جودة الرقابة الجبائية".

3- الفرضية الفرعية الثالثة: ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي.

الفرضية الصفرية (H_0): لم يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي.

الفرضية البديلة (H_1): ساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي.

يوضح الجدول الموالي الفروق بين المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث من الاستبيان والمتوسط الفرضي واختبار T.

الجدول رقم (4-68): نتائج اختيار الفرضية الفرعية الثالثة.

المحور الثالث: دور النظام المحاسبي المالي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين $(\bar{X})$ و $(\mu = 3)$	T المحسوبة	Sig	القرار
في تحسين عمل المحقق الجبائي	3.808	0.542	0.808	15.408	0.000	دال إحصائيا
قيمة T الجدولية تساوي: T_{tab}=1.661 ، عند مستوى دلالة 0.05، ودرجة حرية DF=99						

المصدر: من إعداد الباحث إعتماد على مخرجات SPSS.V26.

يوضح الجدول السابق أن قيمة T المحسوبة (15.408)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية (1.661)، وقيمة احتمال الخطأ (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وبالتالي هذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة على هذا المحور، بالإضافة لأن قيمة المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول عبارات هذا المحور هي أكبر من المتوسط الفرضي $(\bar{X} = 3.808 > 3)$، هذا يعني أن اتّجاههم إيجابي تجاه هذا المحور، أي أنهم يؤيدون أن تبني النظام المحاسبي المالي ساهم في تحسين عمل المحقق الجبائي.

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائلة بأن النظام المحاسبي ساهم المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي.

3-1 الفرضية الجزئية الأولى.

إن تطبيق الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

أو بصياغة أخرى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية الرقابة الجبائية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

الجدول رقم (4-69): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي على الرقابة الجبائية.

فعالية الرقابة الجبائية	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد	معامل الانحدار	قيمة (F)	قيمة (Sig)
تطبيق الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي					
	0.428	0.183	0.368	21.976	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات SPSS.V26.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0.428، ممّا يدل على وجود علاقة ارتباطية بين الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية، كما بلغ معامل التحديد 0.183، وهو ما يدل على أنّ 18.30% من التغيرات التي تطرأ على تحسين الرقابة الجبائية كانت نتيجة للخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي، أما النسبة الباقية 81.70% فيعود لمتغيرات أخرى. أما قيمة معامل الانحدار فقد بلغت 0.368، كما أكدت قيمة F المحسوبة معنوية الأثر، حيث سجلت 21.97 بمستوى دلالة 0.000، وهو أقل عن مستوى المعنوية 0.05.

وبذلك فإن معادلة الانحدار:

$$y=0.368\,x + 2.096$$

من خلال ما سبق تأكّد رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي قبول الفرضية البديلة؛ أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي على تحسين عملية الرقابة الجبائية.

3-2 الفرضية الجزئية الثانية.

إنّ تطبيق طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

أو بصياغة أخرى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي على تحسين عملية الرقابة الجبائية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

الجدول رقم (70-4): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي على الرقابة الجبائية.

طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي					
فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر	**معامل الارتباط (R)**	**معامل التحديد**	**معامل الانحدار**	**قيمة (F)**	**قيمة (Sig)**
	0.439	0.193	0.404	23.431	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادًا على مخرجات SPSS.V26.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0.439، ممّا يدل على وجود علاقة ارتباطية بين طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية، كما بلغ معامل التحديد 0.193 وهو ما يدل على أن 19.30% من التغيرات التي تطرأ على تحسين الرقابة الجبائية كانت نتيجة طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي؛ أما النسبة الباقية 80.70% فيعود لمتغيرات أخرى. أما قيمة معامل الانحدار فقد بلغت 0.404، كما أكدت قيمة F المحسوبة معنوية الأثر، حيث سجلت 23.431 بمستوى دلالة 0.000 وهو أقل عن مستوى المعنوية 0.05.

وبذلك فإن معادلة الانحدار:

$$y=0.40\,x + 2.095$$

من خلال ما سبق تأكد رفض الفرضية الصفرية، وبالتالي قبول الفرضية البديلة؛ أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي على تحسين عملية الرقابة الجبائية.

3-3 الفرضية الجزئية الثالثة.

إن استخدام التقنيات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

أو بصياغة أخرى:

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية في استخدام التقنيات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية في عملية الرقابة الجبائية.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتائج الآتية:

الجدول رقم (4-71): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر استخدام التقنيات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية على الرقابة الجبائية.

توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية					
فعالية الرقابة الجبائية	**معامل الارتباط (R)**	**معامل التحديد**	**معامل الانحدار**	**قيمة (F)**	**قيمة (Sig)**
	0.508	0.258	0.467	34.148	0.000

المصدر: من إعداد الطالب اعتماد على مخرجات SPSS.V26.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط (R) بلغت 0.508، مما يدل على وجود علاقة ارتباطية بين توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية وفعالية الرقابة الجبائية، كما بلغ معامل التحديد 0.258 وهو ما يدل على أن 25.80% من التغيرات التي تطرأ على تحسين الرقابة الجبائية كانت نتيجة ل توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؛ أما النسبة الباقية 74.20% فيعود لمتغيرات أخرى، أما قيمة معامل الانحدار فقد بلغت 0.467، كما أكدت قيمة F المحسوبة معنوية الأثر حيث سجلت 34.14 بمستوى دلالة 0.000 وهو أقل عن مستوى المعنوية 0.05.

وبذلك فإن معادلة الانحدار:

$$y=0.46\,x + 1.785$$

من خلال ما سبق من نتائج تأكّد رفض الفرضية الصفرية، وبالتّالي قبول الفرضية البديلة؛ أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية على تحسين عملية الرقابة الجبائية.

خلاصة الفصل الرابع.

من أجل معرفة دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر، قمنا بإجراء دراسة ميدانية من خلال شقين تطبيقيين؛ شقّ أول قمنا فيه بدراسة حالة رقابة جبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات حيث تم التطرق لمختلف الإجراءات والطرق التي تم اعتمادها عند عملية التحقيق في المحاسبة باستخدام حسابات الميزانية وحسابات النتائج المعدة وفق النظام المحاسبي المالي اعتمادا على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفصح عنها، وهذا ما سمح بتحديد الأوعية الضريبية السليمة، وعلى هذا الأساس تبين الدور الكبير الذي تلعبه الرقابة الجبائية في كشف التدليسات المحاسبية والأخطاء والتجاوزات، والذي أساسه غش محاسبي، كما وقفنا على المردودية المالية الكبيرة لعملية رقابة جبائية واحدة، ما يبين الحجم الكبير للتهرب والغش الضريبي.

الشق الثاني خصصناه لدراسة إحصائية آراء عينة من الفاعلين في مجال المحاسبة والجباية مكونة من ثلاث فئات؛ مهنيين (خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين ومستشارين جبائيين)؛ موظفين في مجال المحاسبة (إطارات محاسبية في شركات عمومية وخاصة)ومحققين جبائيين(مفتشين جبائيين على مستوى مديرية كبريات المؤسسات مراكز الضرائب لكلٍّ من ولايات قسنطينة، جيجل، وسكيكدة). وقد أكدت النتائج أن أفراد عينة الدراسة يوافقون أن البيانات والمعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تساهم في تحسين عمل المحقق الجبائي؛ إذ أن النظام المحاسبي المالي ينتج معلومات مالية ملائمة وقابلة للفهم وذات مصداقية وموثوقية وقابلة للمقارنة، تساعد الإدارة الجبائية باعتبارها أهم مستخدمي هذه القوائم في الجزائر في التحقق من صحة الأوعية الضريبية وكشف الأخطاء والإغفالات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية، كما توفر البيانات المفصح عنها في الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التدفقات النقدية وجدول تغير الأموال الخاصة والملاحق، معلومات من أجل ضبط أرقام الأعمال والأرباح والمداخيل الحقيقية بما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية.

خاتمة

خاتمة

تعد المحاسبة من الأدوات الهامة التي يستخدم العديد الأطراف مخرجاتها سواءً من داخل المنشأة أو من خارجها وذلك بغرض تحقيق العديد من الأهداف، كالتخطيط وتقييم الأداء والرقابة، وتمتاز المحاسبة عن باقي التقنيات الكمية بأنها أكثر تطبيقا في الميدان، وهذا ما أدى إلى تطورها وتطور نظرياتها عبر العصور مثلها مثل بقية فروع المعرفة، وذلك تماشيا مع التطورات الهائلة في عالم المال والأعمال والتغيرات الكبيرة والمستمرة في أحجام وأشكال الشركات والمنظمات، لكن وبالرغم من التطبيق الواسع للمحاسبة إلا أنها تعاني من مشكلات التوافق والتوحيد، فالمستخدمون للمعلومات المحاسبية بمختلف أنواعهم يشتكون من عدم توفر بعض المميزات والخصائص في المعلومات المالية ويطالبون التوافق المحاسبي؛ أي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) .

تلقى المعايير المحاسبية الدولية، والتي أعيد تسميتها منذ سنة 2001 إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبولا دوليا، وأحرزت عملية وضع المعايير المحاسبية في السنوات الأخيرة نجاحا كبيرا في تحقيق التوافق واستخدام أكبر لها وقد تبنّت العديد من البلدان المعايير المحاسبية الدولية خاصة بعد ظهور متغيرات دولية جديدة وتحرير التجارة الخارجية وبروز الشركات متعددة الجنسيات وتنامي العولمة، وزيادة حدّة المنافسة العالمية.

تفاعلت الجزائر مع هذه التطورات تفاعلا إيجابيا، وموازاة مع المفاوضات التي كانت قائمة مع المنظمة العالمية للتجارة والمصادقة على الاتفاقيات الدولية التجارية وبالأخص مع الإتحاد الأوروبي، عمدت الدولة على إصلاح بيئتها المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي كخطوة أولى نحو تحقيق التوافق مع متطلبات البيئة الدولية وإنجاز لغة مشتركة وتبني مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية لحماية الاستثمارات، واعتماد فلسفة جديدة تقدم إطارا تصوريا جديدا للمفاهيم والقواعد المحاسبية وإعداد قوائم مالية ذات جودة عالية.

تعتبر مخرجات النظام المحاسبي المالي ثرية مقارنة بما سبق، سواءً من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون، كما تم استحداث قوائم جديدة إضافة الى الميزانية وجدول النتائج أكثر دلالة وتفصيلا تمثلت في جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال والملحق، وقد سمح هذا بتقديم معلومات محاسبية بكل شفافية ووضوح ودقة لكل المهتمين والمستخدمين لهذه المعلومة على غرار الإدارة الجبائية بما يدعم موقفها في الصراع ضد التهرب الضريبي من خلال تفعيل عملية الرقابة الجبائية.

وبالنظر لطبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية في بلادنا ونظيرتها الجبائية، وعلى اعتبار أن مخرجات النظام المحاسبي هي بمثابة مدخلات بالنسبة للنظام الجبائي، الأمر الذي يتطلب تمكن المحقق الجبائي من فهم محتوى النظام المحاسبي المالي حتى يتسنى له تأدية مهامه بما ينعكس إيجابا على موارد الدولة سيما أنّ النظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي، بمعنى أن المكلف بالضريبة يصرح ويدفع مستحقاته الجبائية، من هذا المنطق كان لا بدّ من أن تكون هناك رقابة على تلك التصريحات من خلال الاطّلاع والتحري للتأكد من تصريحات المكلف، ويتم هذا وفق قواعد وإجراءات ينظمها التشريع الجبائي.

من خلال تناول موضوع الدّراسة تبين لنا الدّور الكبير والأساسي الذي تحتلّه المعلومات المحاسبية عند القيام بعملية الرقابة الجبائية على محاسبة المكلفين بالضريبة، وخاصة بعد اعتماد الجزائر على النّظام المحاسبي المالي (SCF) المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) وما تضمنه من خصائص نوعية وطرق جديدة للعرض والقياس، وذلك بهدف الانتقال من تقديم معلومات ذات طابع قانوني إلى معلومات مالية ذات جودة مبنية على الواقع الاقتصادي، وباعتبار الإدارة الجبائية في الجزائر أهم مستخدم لمخرجات النظام المحاسبي المالي والمتمثلة أساسا في القوائم المالية يمكن القول أن الرقابة الجبائية التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية المخولون والمؤهّلون قانونا هي نقطة التلاقي بين المحقق الجبائي ومحاسبة المكلف بالضريبة، هذه الأخيرة تكون موضوع فحص وتدقيق معمق لمحتوياتها، مع ضرورة احترام حقوق وضمانات المكلف، وفي الوقت نفسه تتمتع الإدارة الجبائية في إطار ممارسة مهامها الرقابية بمجموعة من الحقوق خولها لها القانون.

بشكل عام، وفي ظل ما تم دراسته في الفصول الأربعة السابقة، وبعد عرض نتائج اختبار الفرضيات، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج قسّمت إلى نتائج نظرية ونتائج تطبيقية، يمكن اختصار هذه النتائج كالآتي:

1-النتائج النظرية

- ❖ تُولي الدول المتقدمة اهتمامًا بالغا بالمحاسبة باعتبارها أداة للتسيير واتّخاذ القرار، في مقابل ذلك تعتبر بعض الدول على غرار الجزائر المحاسبة أداة لتحديد الأوعية الضريبية للمؤسسات، وبالتالي أداة رقابة تسمح للدولة بضمان الإيرادات الجبائية المتأتّية من هذه المؤسسات؛
- ❖ تبنّي النظام المحاسبي المالي كان أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية الدولية في ظل التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر على الصعيد الاقتصادي، السياسي والاجتماعي؛
- ❖ تبنّى النظام المحاسبي المالي مبادئ وقواعد محاسبية دولية بهدف إدخال المرونة في الممارسات المحاسبية وتوفير معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية، والتي تتمثل أساسا في الملاءمة، المصداقية، القابلية للفهم والقابلية للمقارنة.
- ❖ تحسّنت طرق عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج المعدة وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، سواءٌ من ناحية الشكل أو من ناحية المضمون، مع استحداث كشوف مالية جديدة تتمثل في جدول التدفقات النقدية، جدول تغير الأموال الخاصة، والملحق، والتي لها دلالة أكثر عند اتّخاذ القرارات، وبإمكان المحققين الجبائية العودة إليها من أجل ضبط وتحديد الأوعية الضريبية الصحيحة.
- ❖ يُعد القياس وفق التكلفة التاريخية من أكثر أسس القياس استعمالا في ظل تمسك التشريع الجبائي الجزائري به، في مقابل ذلك استخدام القيمة العادلة في القياس محدود جدا نظرا للغياب شبه التام للأسواق المالية والبورصة الجزائرية؛

- ❖ النظام المحاسبي المالي بحاجة لمزيد من التطوير والتحديث وتدارك القصور والثغرات وجعله يواكب المستجدات المحاسبية الدولية، حتى لا يتسم بالجمود كالمخطط المحاسبي الوطني، والذي لبث دون أي تحيين أو تطوير لأمد ناهز خمسة وثلاثين سنة؛
- ❖ الإدارة الجبائية في الجزائر هي المستخدم الخارجي الأساسي المستفيد من المعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي لغاية تأسيس أو إعادة تأسيس الأوعية الضريبية واسترجاع الحقوق المستحقة، لذا فوّض لها المشرّع الجبائي سلطة إبداء الرأي حول المحاسبة عند ممارسة حق الرقابة والتحقيق؛
- ❖ الهدف الأساسي للرقابة الجبائية هو استرجاع أموال التهرب الضريبي لذلك يجب الأخذ في الحسبان الآثار السلبية الكثيرة التي يخلفها هذا الأخير على جميع المستويات المالية، الاجتماعية والاقتصادية.
- ❖ يجب أن يتحكم المحقق الجبائي في التقنيات المحاسبية وأدوات التدقيق التي تعتبر الذخيرة الحية أثناء ممارسته العمل الرقابي، وعلى هذا الأساس تتوقف فعالية عملية الرقابة الجبائية على كفاءة ومهارة المحققين في المجال المحاسبي والجبائي.

2-النتائج التطبيقية.

- ❖ النظام الجبائي في الجزائر نظام تصريحي؛ أي أن المكلف يقوم بنفسه بحساب الضريبة والتصريح بها، فإن ذلك لم يحُل دون انتشار ظاهرة تحايل المكلفين بطرق مختلفة، مشروعة وغير مشروعة، ولمحاربة هذه الظواهر خوّل المشرع الجزائري للإدارة الجبائية تجاه المكلفين بالضريبة مهما كان حجم نشاطهم سلطة ثلاثية تتمثل في الرقابة، إجراء التصحيحات وتسليط العقوبات؛
- ❖ كشفت عمليات الفحص والتدقيق من طرف المحققين الجبائيين عددًا من المخالفات الضريبية من جانب إدارة الشركة هدفت إلى تخفيض الوعاء الضريبي، وبالتالي تخفيض الضرائب المستحقة، أسفرت عملية الرقابة الجبائية عن فرض ضرائب وغرامات مالية بلغت أكثر من 683 مليون دينار جزائري للسنوات الأربعة المحقق فيها، وهذا ما يبرز فعالية عمليات الرقابة الجبائية؛
- ❖ ساهمت الخصائص النوعية للمعلومات المالية المدونة في القوائم المالية للشركة التي أقرها النظام المحاسبي المالي في اكتشاف المحققين الجبائين لبعض الأخطاء والإغفالات والوصول الى الأوعية الضريبية الصحيحة ومن زاوية أخرى كلف الشركة عدم الالتزام بخاصية القابلية بالفهم من خلال إدراج حساب غير مفهوم في المحاسبة فرض ضرائب وغرامات مالية؛
- ❖ بيّنت دراسة الحالة أن المستخدمين بالمديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات يتمتعون بكفاءات عالية وخبرات واسعة في مجال التدقيق والتحقيق الضريبي، إلا أن هذه المصلحة تعاني نقصا في الموارد البشرية والمادية مقارنة بحجم المهام الموكلة إليها؛

- ❖ هناك تأييد واسع من طرف أفراد عينة الدراسة على أن الكشوف المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحسن من عمل المحقق الجبائي، وذلك لما تحتويه من معلومات مالية تمتاز بالمصداقية، الموثوقية، الحيادية القابلية للفهم والقابلية للمقارنة.
- ❖ هناك تأييد واسع من طرف أفراد عينة الدراسة على أن طرق القياس وعرض الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين عمل المحقق الجبائي؛
- ❖ اتّجهت أغلب إجابات المفتشين الجبائين على أن التكوين المسطر من المديرية العامة للضرائب في مجال النظام المحاسبي المالي لم يكن بشكل كاف، كما بينت النتائج عدم تمتع المحققين الجبائيين **برضا وظيفي** مقبول بما يساهم بأداء مهامهم على أكمل وجه ويرفع من مستوى الرقابة الجبائية؛
- ❖ نتائج تحليل العلاقة بين أبعاد النظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية أوضحت وجود علاقة ارتباط إيجابية بين أبعاد النظام المحاسبي المالي وفعالية الرقابة الجبائية، والتي جاءت في مجملها مقبولة، وهي كالآتي:
  - ➢ الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي تساهم ب 18.30% في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية، وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع؛
  - ➢ طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي تساهم ب 19.30% في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية، وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع؛
  - ➢ توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية يساهم ب 25.80% في الرفع من فعالية الرقابة الجبائية، وهي قيمة تدل على أنه يوجد حجم تأثير متوسط للمتغير المستقل على المتغير التابع.

انطلاقًا من طريقة المعالجة التي تمّ اعتمادها في الدراسة الميدانية، التي جمعت بين دراسة حالة رقابة جبائية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات والدراسة الاستطلاعية بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 26)، كانت نتائج اختبار الفرضيات كما يأتي:

I. الفرضية الفرعية الأولى: جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من العناصر الجديدة بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

ولاختبار هذه الفرضية اعتمدت الدراسة على اختبار(t) للعيّنة البسيطة (One Sample T-Test)، وقد توصّلنا أنّ هذه **الفرضية محقّقة**، حيث أجمع أفراد عينة الدراسة أن النظام المحاسبي المالي أقرّ عدة تغيّرات إيجابية على القوائم المالية تضمنت خصائص نوعية رفعت من جودة المعلومات المحاسبية، كما تم استحداث عرض ثلاثة قوائم جديدة تتمثل في جدول التدفقات النقدية، جدول التغيرات في الأموال الخاصة وملحق الكشوف المالية، إضافة إلى عدة تغييرات مست جانب التقييم والقياس من خلال بدائل جديدة وهذا لمسايرة مستجدات المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية؛

II. الفرضية الفرعية الثانية: الشكل الحالي للمنظومة الجبائية في الجزائر يساعد على تحقيق فعالية جيدة، ويرفع من جودة الرقابة الجبائية.

ولاختبار هذه الفرضية اعتمدت الدراسة على اختبار(t) للعيّنة البسيطة (One Sample T-Test)، وقد توصّلنا إلى أنّ هذه **الفرضية صحيحة**، حيث أجمع أفراد عيّنة الدراسة أن المجهودات المبذولة من الدولة في سبيل رقمنة وعصرنة الإدارة الجبائية يسهل عمليات إنجاز برامج الرقابة الجبائية ويرفع من فعاليتها في ظل رغبة المحققون اعتماد رقابة الكترونية، بالرغم من عدم رضاهم عن وضعيتهم الوظيفية وعن البرامج التكوينية التي تسطرها المديرية العامة للضرائب؛

III. الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

ولاختبار هذه الفرضية اعتمدت الدراسة على اختبار(t) للعيّنة البسيطة (One Sample T-Test)، وقد توصلنا إلى أنّ هذه **الفرضية صحيحة**، حيث أجمع أفراد عيّنة الدراسة أنّ المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عليها في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تمتاز بخصائص تسمح باكتشاف أكبر للأخطاء والإغفالات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية، وأن ترتيب العناصر في الميزانية وجدول حسابات النتائج تساهم في تحسين عمل المحققين الجبائيين، كما يمكن للكشوف المالية الجديدة المستحدثة في النظام المحاسبي المالي أن تساعد المحققين في التحقّق من صحة الأوعية الخاضعة للضريبة.

- **الفرضية الجزئية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.**

ولاختبار هذه الفرضية اعتمدت الدراسة على استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية توصلنا إلى أنّ هذه **الفرضية صحيحة** وأن تطبيق الخصائص النوعية للنظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

- **الفرضية الجزئية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية.**

لاختبار هذه الفرضية اعتمدت الدراسة على استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى أنّ هذه **الفرضية صحيحة**، وأن تطبيق طرق القياس والعرض وفق النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

- **الفرضية الجزئية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في استخدام التقنيات المستحدثة في النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية في تحسين عملية الرقابة الجبائية.**

ولاختبار هذه الفرضية اعتمدت الدراسة على استخدام معادلة الانحدار البسيط، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى أن هذه **الفرضية صحيحة**، وأن توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يساهم في تحسين عملية الرقابة الجبائية.

IV. الفرضية الفرعية الرابعة: تستند مصالح الرقابة على مستوى مديرية كبريات الشركات بشكل كبير على المعلومات المالية المفصح عنها في محاسبة المكلفين بالضريبة والمعدة وفق النظام المحاسبي المالي لكشف الثغرات المحاسبية والجبائية.

بعد عرض وتحليل نتائج دراسة حالة رقابة جبائية لشركة أجنبية كبرى على مستوى مديرية كبريات المؤسسات تبين لنا **صحة الفرضية** الفرعية الرابعة.

توصيات الدراسة:

استنادا للمراجعة النظرية للدراسة، وبناءً على نتائج الجانب التطبيقي ونتائج التحليل الإحصائي للاستبيان، أوصى البحث بمجموعة من التوصيات أبرزها:

- ❖ عملية تحديث النظام المحاسبي المالي يجب أن ترتكز على التغيرات في البيئة المحاسبية الدولية والبيئة المحلية الاقتصادية، ويمكن الاستفادة من مرجعيات محاسبية تم تجريبها على مستوى بيئات أعمال تشبه الى حد كبير تلك الموجودة في الجزائر؛
- ❖ مراعاة خصوصية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لكون أغلبها عبارة عن مؤسسات صغيرة ومتوسطة، وبالتّالي ضرورة تبنّي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- ❖ قنّن المشرّع إمكانية فحص ومراقبة محاسبة المكلف بالضريبة إلكترونيا وبالوسائل التكنولوجية المتوفرة، وهذا ما يجب أن يكون للاستفادة من التقنيات الحديثة وتكنولوجيا المعلومات من أجل الحكم على مخرجات المحاسبة وتسريع عملية الرقابة الجبائية وتطوير أساليبها والحصول على نتائج دقيقة وسريعة؛
- ❖ تفعيل التنسيق والتعاون بين الإدارة الجبائية والمهنيين في المحاسبة لتسهيل عملية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي؛
- ❖ تكثيف برامج التوعية الضريبية ونشر ثقافة الالتزام الطوعي لدى المكلفين بالضريبة؛
- ❖ العمل على استقرار التشريع الجبائي وتبسيط إجراءاته، وذلك بتفعيل عمليات التصريح وتسديد الضرائب عن بعد في جميع مصالح الإدارة الجبائية، وتدارك الثغرات الموجودة التي تعطي فرصًا للتهرب والغش الضريبيين، وبالتالي زيادة مردودية الجباية العادية؛
- ❖ العمل على التكوين الجيد والمستمر للمهني المحاسبة من محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وللمهني الجباية من مستشارين جبائيين من أجل ضمان التطبيق السليم للمستجدات المحاسبية؛
- ❖ تطوير الموارد البشرية العاملة في مجال الرقابة الجبائية من خلال برامج تدريبية مستمرة.

صعوبات الدّراسة

تمثلت أهم الصّعوبات التي واجهت الدراسة، في العزوف الكبير عن الإجابة على عبارات الاستبيان الالكتروني خاصّة فئة المهنيين، فبعد جهد كبير في الحصول على العناوين الالكترونية لمكاتب المحاسبة ومكاتب الاستشارة الجبائية المعتمدة في الجزائر، وبالرغم من توفير الاستبيان باللّغة العربية واللّغة الفرنسية، تفاجأنا من العدد القليل والقليل جدًا في عدد الإجابات التي لم تتعدى أصابع اليدين، ممّا اضطر الباحث إلى التنقل شخصيًا والاعتماد على العلاقات الشّخصية لطلب الإجابة عن محتوى الاستبيان. أمّا بالنسبة للمحققين الجبائيين فبالإضافة إلى صعوبات التنقل إلى الولايات المعنية بتوزيع الاستبيان في كل من ولايات الجزائر العاصمة، قسنطينة وسكيكدة، واجه الباحث كذلك صعوبة عدم حضور المحققين إلى مكاتبهم نظرًا لطبيعة مهامهم التي تستوجب التنقل إلى مكاتب ومقرات الشّركات الخاضعة للرقابة الجبائية.

آفاق الدراسة:

في ضوء خوضنا غمار هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها، لاحظنا أن المحاسبة والجباية لا يزالان خصبان في مجالاتهما ويستحقان البحث الدائم والغوص المتواصل فيهما، وذلك بسبب طبيعتهما المتجددة وأهدافهما المتغيرة وعلى قدر كبير من أهميتهما، يمكن ربطهما بمتغيرات وأبعاد متعددة، تساهم في إثراء الدراسة وتكميلها في بعض جوانبها، وهو ما يفتح أفاقا جديدة وجوانب هامة جديرة بالدراسة والبحث نقترحها لتكون إشكاليات بحوث ودراسات نأمل أن تنال حقها من الدراسة والتحليل في المستقبل، وهي تتجلى فيما يأتي:

- مساهمة الرقابة الجبائية الإلكترونية في كشف الاحتيال المحاسبي؛
- نموذج مقترح لتحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة مستجدات البيئة المحاسبية الدولية؛
- فعالية الرقابة الجبائية في ظل التجارة الالكترونية في الجزائر؛
- استخدام الرقمنة في تفعيل عملية الرقابة الجبائية.

ختاما، نأمل أن تكون هذه الدراسة قد أضافت رؤًى وأفكارا جديدة تسهم في تطوير الممارسة المحاسبية في الجزائر ودفع مسيرة الإصلاح نحو تحقيق المزيد من الانسجام مع مستجدات المعايير الدولية. كما نأمل أن تشكل هذه الدراسة مرجعًا يسترشد به الباحثون في مجال الرقابة الجبائية في الجزائر من أجل خدمة الاقتصاد الوطني وترشيد السياسات الجبائية بما يحقق العدالة ويشجع الاستثمار.

الحمد لله

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I. المصـادر:

أولا- القرآن الكريم والحديث الشريف.

ثانيا- التشريعات (المراسيم، القوانين والقرارات):

أ. باللغة العربية:

1. الأمر 75-35 المؤرخ في 29 أفريل1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 37.
2. الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.
3. الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
4. التعليمة الوزارية رقم 02، وزارة المالية، 29 أكتوبر 2010، الجزائر.
5. القانون 07-11، المؤرخ في 25نوفمبر2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74.
6. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42.
7. القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 20.
8. قانون الرسوم على رقم الأعمال، (2023):من الموقع الالكتروني: /https://www.mfdgi.gov.dz
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77 المؤرخ في 31 ديسمبر 2017، القرار المؤرخ في 24 ديسمبر 2017 الذي يحدد الحد الأدنى لرقم الأعمال للشركات التي تندرج ضمن اختصاص مديرية كبريات المؤسسات.
10. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، (2023) من الموقع الالكتروني: /https://www.mfdgi.gov.dz
11. قانون المالية التكميلي، الجريدة الرسمية رقم 42، المادة 62، مؤرخ في 2008/07/27.
12.
13. قانون الاجراءات الجبائية، (2023) من الموقع الالكتروني: /https://www.mfdgi.gov.dz
14. القرار المؤرخ في 23جوان 1976 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة، الجريدة الرسمية رقم24.
15. القرار رقم 71 مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات، الجريدة الرسمية رقم 19.

16. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 21فيفري2009م المحدد لتنظيم المصالح الخارجية وصلاحيتها، الجريدة الرسمية 20.
17. القرار رقم 72 مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، الجريدة الرسمية رقم 19.
18. القانون المدني الجزائري (2007). من الموقع الالكتروني:
https://droit.mjustice.dz/ar/content/%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%A7%D9%86%D9%88%D9%86-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AF%D9%86%D9%8A-0
19. قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية 79.
20. قانون المالية 2013، الجريدة الرسمية رقم 89.
21. المرسوم التنفيذي 08/ 156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
22. المرسوم التنفيذي 11-24، مؤرخ في 27 جانفي2011: يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية رقم 07.
23. المرسوم التنفيذي، رقم 06- 327، مؤرخ في 18 سبتمبر 2006، المحدد للتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها الجريدة الرسمية رقم 59.
24. التعليمة رقم 38 مؤرخة في 1997/02/27 متعلقة بمعايير اختيار الملفات للرقابة الجبائية وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.
25. المرسوم التنفيذي 11-25، مؤرخ في 27 جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية رقم 07.
26. المرسوم التنفيذي 11-26، مؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره الجريدة الرسمية رقم 07.
27. المرسوم التنفيذي 11-27، مؤرخ في 27 جانفي2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية رقم 07.
28. المرسوم التنفيذي 17-362 المتضمن تحديد أسعار الحليب المبستر والموضّب في الأكياس عند الانتاج وفي مختلف مراحل التوزيع، ج ر 74مؤرخة في 25 ديسمبر 2017.
29. المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 24.
30. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 27 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008.

31. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي، الجريدة الرسمية رقم 21، الصادر في 8 أفريل 2009.

32. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 (1996): المتضمن استحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية رقم 57.

II. المراجع:

أولا- المعاجم والكتب:

أ. باللغة العربية:

1. إبراهيم سالم محمد غراب، محمود محمد عبد السلام البيومي (2007): المبادئ الرئيسية بأهم معايير المحاسبة الدولية، بدون طبعة، بدون دار النشر القاهرة، مصر.

2. أحمد شهير، (2020): *المحاسبة الضريبية*، بدون طبعة، جامعة أسيوط مصر.

3. أحمد فنيدس، (2018): الرقابة الجبائية في الجزائر، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.

4. أحمد محمد أبو شمالة، (2010): معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العزي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

5. أحمد هاني بحيري حماد، أحمد صلاح عطية، (2006): مبادئ المحاسبة المالية، دون طبعة، جامعة الزقازيق، مصر.

6. أحمد يقور، (2017): المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي والمالي(scf) دون طبعة، النشر الجامعي الجديد .

7. أمزيان عزيز، (2005): المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دون طبعة، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر.

8. أمين السيد أحمد لطفي، (2005): نظرية المحاسبية(منظور التوافق الدولي)، دون طبعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.

9. أمينة بن خزناجي، صالح بزة، (2022): جباية المؤسسة، الطبعة الثانية دار البحث، الجزائر.

10. باسمة فالح النعيمي، (2012): المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، اليمن.

11. بشرى حسن محمد التوبي وآخرون (2021)، محاسبة القوائم المالية- أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية، دون طبعة، دار الحلاج للطباعة والنشر والتوزيع، بغداد، العراق.

12. بن ربيع حنيفة، (2023): الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار الأجيال الرقمي، الجزائر.

13. بن زارع رابح، (2014): المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، بدون طبعة، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، الجزائر.

14. بن عمارة منصور، (2016): أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الطبعة الثانية، دار الهومة، الجزائر.

15. بوعون نصيرة، (2010): الضرائب الوطنية والدولية، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر.

16. بويعقوب عبد الكريم، (1999): أصول المحاسبة العامة، دون طبعة ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

17. جمال لعشيشي، (2010): محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء.

18. جمعة حميدات، (2014): خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دون طبعة، المجمع الدولي العزي للمحاسبين القانونين، عمان، الأردن.

19. جمعة هوام، (2022): كتاب في المعايير المحاسبية الدولية وفق آخر التعديلات، الجزء الأول، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

20. حسين قاضي، مأمون حمدان، (2012): المحاسبة الدولية ومعاييرها دون طبعة، منشورات جامعة دمشق، سوريا.

21. حميد بوزيدة، (2007): التقنيات الجبائية، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر.

22. حميد بوزيدة، (2010): جباية المؤسسات، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجبائية، الجزائر.

23. حواس صلاح، (2011): المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي دون طبعة، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع.

24. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، (2005): أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل لنشر، عمان الأردن.

25. ربحي مصطفى عليان، (2001) البحث العلمي – أسسه، مناهجه وأساليبه، اجراءاته–، بدون طبعة، بيت الأفكار الدولية، عمان، الأردن.

26. رجاء وحيد الدويدري، (2000): البحث العلمي–أساسياته النظرية وممارسته العلمية، الطبعة الأولى، دار الفكر المعاصر، بيروت، لبنان.

27. رضا خلاصي، (2012): النظام الجبائي الجزائري الحديث، الطبعة الثالثة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

28. رضوان حلوه حنان، (2006): النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

29. رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، (2009): مبادئ المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

30. رمضان الصديق، (2020): الضرائب في عالم الاقتصاد الرقمي، دون طبعة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

31. رمضان صديق، (2011): التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دون طبعة، دون دار النشر، القاهرة، مصر.

32. رمضان صديق، (2016): الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي دون طبعة، دون دار النشر، مصر.

33. ريما ماجد، (2018)، منهجية البحث العلمي، دون طبعة، مؤسسة فريدريش ايبرت، بيروت، سوريا .

34. زواق الحواس، (2022): جباية المؤسسة، دون طبعة، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر.

35. سامر مظهر قنطقجي، (2012): لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، دون طبعة، دار أبي فداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، حماة، سوريا.

36. سعاد شعابنية، (2022): دور نظام المعلومات المحاسبية في ترشيد اتخاذ القرارات المالية، الطبعة الاولى، نوران للنشر والتوزيع، الجزائر.

37. سعود جايد العامري، (2021): المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي، دون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

38. سعود جايد مشكور العامري، خليل راضي حسن الزلزلي، (2020): مدخل الى أساسيات المحاسبة المالية، دون طبعة، دون دار النشر، عمان الأردن.

39. سعود جايد مشكور وآخرون، (2012): المحاسبة المتوسطة رؤية معاصرة، الطبعة الأولى، الميزان للطباعة والنشر، العراق.

40. سعود جايد مشكور وآخرون، (2014): المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، مطبعة دار الضياء، العراق.

41. سلام عادل عباس النصراوي، حسين هادي حسين عنيزة، (2019): متغيرات البيئة المحلية والتوافق المحاسبي الدولي، دون طبعة، الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

42. سماسم كامل حدو، محمد كمال منشاوي، (2020): مبادئ المحاسبة المالية، جامعة عين الشمس، مصر.

43. سمية أمين علي وآخرون، (2019): المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول دون طبعة، بدون دار النشر، القاهرة، مصر.

44. سوزي عدلي ناشد، (2000): الوجيز المالية العامة، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.

45. سوزي عدلي ناشد، (2009): أساسيات المالية، دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.

46. سيد عطا الله السيد، (2008): النظريات المحاسبية، دون طبعة، دار الراية للنشر والتوزيع عمار، الأردن.

47. شعيب شنوف، (2008): محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، دون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

48. شعيب شنوف، (2022): المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

49. صالح بن حمد العساف، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية، الطبعة الأولى، مكتبة العبيكان، الرياض، 1995.

50. صالح حميداتوا، (2019): المراجعة الجبائية للمؤسسات الاقتصادية دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر.

51. طارق عبد العال حماد، (2016): موسوعة معايير المحاسبة، دون طبعة الدار الجامعية، مصر.

52. طارق عبد العالي حماد وآخرون، (دون سنة نشر): مبادئ المحاسبة، دون طبعة، مطبعة جامعة عين الشمس، مصر.

53. عادل فليح العلي، (2007): المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دون طبعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

54. عباس عبد الرزاق، (2012): التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دون طبعة، دار الهدى، الجزائر.

55. عباس مهدي الشيرازي، (1990): نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة النشر و التوزيع، الكويت.

56. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، (2006): التهرب الضريبي والإقتصاد الأسود، دون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.

57. عبد الرحمان بن ابراهيم الحميد، (2009): نظرية المحاسبة، دون طبعة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، السعودية.

58. عبد الرحمان سيد سليمان، (2014) ، مناهج البحث، عالم الكتب دون طبعة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر.

59. عبد الرحمان عطية، (2009): المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي دون طبعة، دار النشر جيطلي، الجزائر.

60. عبد الرحمان عطية، (2011): المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دون طبعة، دار النشر جيطلي، الجزائر.

61. عبد الستار الكبيسي، (2008): الشامل في مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

62. عبد العليم بشيري، يزيد بن صوشة (2023): تقنيات التدقيق، دون طبعة، دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر.

63. عبد الله إبراهيم الفقي، (2014): الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

64. عبد المجيد دراز حامد، (2019): النظم الضريبية، دون طبعة، مكتبة الاقتصاد. الاسكندرية، مصر.

65. علاوي لخضر، (2014): نظام المحاسبة المالية سير الحسابات تطبيقاتها، دون طبعة، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر.

66. علي عبد الله شاهين، (2011): النظرية المحاسبية، دون طبعة، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة فلسطين.

67. عماد سليمان، علي إبراهيم، (2020): مبادئ المحاسبة، دون طبعة منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية.

68. عمر لشهب، (2014): تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري دون طبعة، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.

69. عيسى عبد العزيز الرواشدة، مهدي مأمون الحسين، (2012): المحاسبة 2، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، المملكة الاردنية الهاشمية.

70. فارس جميل الصوفي، (2011): المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العادون طبعة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع الاردن.

71. فاطمة السويسي، (2005): المالية العامة موازية -ضرائب، دون طبعة المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان.

72. فوزي عطوي، (2003): المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة دون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.

73. كريم منصور علي حسوبه وأخرون، (2022): المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر.

74. كيموش بلال، (2022): معايير التقرير المالي الدولية- ملخصات وتطبيقات- الجزء الأول، دون طبعة، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر.

75. لطفي شعباني، (2017): جباية المؤسسة، دون طبعة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر.

76. محرزي محمد عباس، (2008): اقتصاديات المالية العامة، دون طبعة ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

77. محسن باقي عبد القادر، (2013): المحاسبة الدولية، جامعة العلوم والتكنولوجيا صنعاء، اليمن.

78. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، (2017): معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دون طبعة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

79. محمد أحمد الكومي، (بدون سنة): برنامج فحص الحسابات والقوائم المالية، دون طبعة، دون دار النشر.

80. محمد الحبيب مرحوم، (2020): الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد، 2020.

81. محمد العيد، (2021): من المحاسبة العامة إلى المحاسبة المالية، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد الجزائر.

82. محمد بوتين، (2003): المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

83. محمد بوتين، (2015): المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دون طبعة، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر.

84. محمد حلاق، عبد الهادي الحردان، (2011): دراسات في التشريع الضريبي، دون طبعة، منشورات جامعة دمشق.

85. محمد حمو، منور أوسرير، (2009): محاضرات في جباية المؤسسات دون طبعة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

86. محمد حيمران، يزيد تقرارت، (2021): دراسات محاسبية وجبائية معمقة، دون طبعة، النشر الجامعي الجديد.

87. محمد خير، (2018): التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية IBM SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

88. محمد طاقة، هدى العزاوي، (2007): اقتصاديات المالية العامة، دون طبعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

89. محمد عباس محرزي، (2003): اقتصاديات الجباية والضرائب، بدون طبعة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.

90. محمد عباس محرزي، (2010): المدخل إلى الجباية والضرائب، دون طبعة، دار النشر ITCIS، الجزائر.

91. محمد عثمان البطمة، (2001): مبادئ المحاسبة، دون طبعة، إدارة البحوث، معهد الادارة العامة، المملكة العربية السعودية.

92. محمد مسعي، (2003): المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار الهدى الجزائر.

93. محمد مطر، (2007): مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

94. محمد مطر، (2007): مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

95. محمد مطر، موسى السويطي، (2012): التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

96. محمود الناغي، (2017): نظرية المحاسبة مدخل معاصر، دون طبعة المكتبة المصرية، مصر.

97. مختار عي أبو زريدة، (1991): محاسبة الضريبة وفقا لتشريع الضريبي الليبي، دون طبعة، دار الجنوب للنشر، ليبيا.

98. مراد كواشي، (2017): المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي(SCF)، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية، الجزائر.

99. مراد ناصر، (2016): فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

100. مي عبد ربه الجرجاوي، (2015): مبادئ المحاسبة المالية، دون طبعة، جامعة الإسراء، غزة، فلسطين.

101. ناصر مراد، (2016): فعالية النظام الضريبي والتطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

102. نايال لوثيان، جون سمال، (2007): المحاسبة ، ترجمة: مجمع التربية العربية الدولية ، بدون طبعة، بدون دار النشر، كسروان، لبنان.

103. هوام جمعة، (2017): المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولي، دون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

104. وابل بن علي الوابل، (2001): أسس المحاسبة، الطبعة الثالثة فهرسة مكتبة الملك فهده الوطنية أثناء النشر، الرياض، السعودية.

105. والتر هاريسون وآخرون، (2018): المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة التاسعة، فهرسة الملك فهده الوطنية أثناء النشر.

106. ولهي بوعلام، (2022): محاضرات في الجباية المعمقة، دون طبعة دار المتنبي للطباعة والنشر، الجزائر.

107. وليد بن محمد الشباني، (2014): مبادئ المحاسبة والتقرير المالي دون طبعة، العبيكان للنشر، الرياض السعودية.

108. وليد عبد الرحمن خالد الفرا، (2009): تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دون طبعة، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، الأردن.

109. وليد ناجي الحبالي، (2007): المحاسبة المتوسطة، دون طبعة منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

110. وليد ناجي الحيالي، (2007): أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول دون طبعة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

111. وليد ناجي الحيالي، (2007): نظرية المحاسبة، الجزء الأول، دون طبعة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.

112. ويجانت وآخرون، (2014): مبادئ المحاسبة ، دون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة السعودية.

113. يوسف محمد جربوع، (2014): نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية دون دار النشر، عمان الأردن.

114. يونس أحمد البطريق وآخرون، (دون سنة نشر): المالية العامة (الضرائب والنفقات العامة)، دون طبعة، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر.

ب. **باللغة الأجنبية:**

1. Ahmed Hamimi, (2001) : l'audit comptable et financier, Edition Berti, Alger.
2. Ahmed sadoudi,(2021) : Droit fiscal, Berti éditions, 2eme édition, Alger.
3. Ahmed tessa, Ibrahim hammadou, (2011) : Fiscalité de l'entreprise, les pages bleues internationales, Alger.
4. Ali tazdait, (2009) : Maitrise du système comptable financier. Edition ACG, Alger.
5. Andre Barilari, Robert Drape, (1992) : Lexique fiscal, Edition Dalloz, Paris.
6. BEN AMARA Mensour, BOUZNAD Hocine, (2012) : le droit fiscal des affaires en Algérie, Editions HOUMA, alger.
7. Bernard RAFFOURNIER, (2006) : les normes comptables internationales IAS/IFRS, ECONOMICA, Paris, France.
8. Brahim Benali,(2017) : La taxe sur la valeur ajoutée, éditions itinéraires scientifiques, Alger.
9. Chafik messekdji, (2015) : Maitriser le SCF, Berti éditions, Aleger.
10. Claude Laurent, (1995) : contrôle fiscale – la vérification personnelle,
11. Cyrille Mandu, (2003) : COMTABILITE GENERALE DE L'ENTREPRISE, Editions de Boeck Université, Bruxelle, Belgique.
12. Edition bayausaine, Paris, France.
13. Elisabeth Bertin et autres , (2013) : Manuel comptabilité Audit , BERTI Edition , Alger.
14. Eric ducasse et autres, (2005) : Normes comptables internationales IAS/ IFRS, Edition De boeck université, Bruxelles, Belgique.
15. H.devasse et autres, (2010) : manuel de comptabilité, berti Editions, Alger.
16. heiry Lambert, (1985) : Redressement fiscal, Edition economica, France.
17. Jacques Grosclaude, Philype Marchessou, (1998) : procedures fiscales, Dalloz, Paris, France.
18. Jacques richard, Christine collette, (2008) : COMPTABILITE GENERALE-système français et normes IFRS, 8° édition, Dunod, Paris, France.
19. Jean-claude drié, (2007) : Procédures de contrôle fiscal : la vérification de comptabilité, LexisNexis-litec , paris, France.
20. Karine CERRADA et autres, (2014) : comptabilité et analyse des états financiers, De Boeck supérieurs sa, 1ere edition, Belgique.

21. LTIFI Mohamed habib, (2006) : le contrôle fiscal et les garanties administratives du contribuable vérifie, Edition l'expert, tunis.
22. Marie Helene et autres, (2003) : Management des systèmes d'information, Dunod, Paris, France.
23. Mohand cherif ainouche, (1993) : l'essentiel de la fiscalité algérienne, hiwar com, Algérie.
24. Mostapha bensahli, (2016) : les enjeux des pme et le nouveau forfait fiscal, office des publications universitaires, alger.
25. Nacer Marzouk, azem bechkir,(2017) : Comptabilité générale approfondie, pages bleues internationales, alger.
26. Nikitin Marc, Regent M.O, (2000) : Introduction à la comptabilité, Armond Colin édition, Paris, France.
27. Nobes Christopher & Parker Robert (2016), Comparative International Accounting, 13th edition, Pearson Education, England.
28. Pascal BARNETO, (2004) : Normes IAS/IFRS Application aux Etats financier, Dunod, Paris, 2eme édition.
29. Patrick rassat et autres, (2010) : stratégies fiscales international maxima Laurent du mesnil éditeur, paris, France.
30. Philippe augé, (2002) : doit fiscal général, éditions ellipses, Paris, France.
31. Philippe touron, Hubert tondeur, (2004) : comptabilité en IFRS, édition d'organisation, paris.
32. Pierre Beltrame, (2014) :la fiscalité en France, hachette livre, 20e édition.
33. Redha Khelassi, (2013) : Précis d'audit fiscal de l'entreprise, BERTI Editions, Alger.
34. Robert Obert, (2021) : Pratique des normes IFRS Référentiel et guide d'application, 7e Edition, Dunod, Paris, France.
35. ROLAND Torrel,(1995) : contrôle fiscal, MAXIMA, paris, France.
36. Saheb bachagha,(2003) : pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, Dar el houda, Algérie.

ثانيا: الرسائل الجامعية :

أ. **باللغة العربية:**

1. آيت دحمان سيد علي :(2017)، جباية المؤسسات الأجنبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1.
2. بن حركو غنية، (2019): واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.
3. بن عثمان عائشة، (2019): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام التدقيق الجبائي –دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2005-2017-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.
4. بن عمارة ميلود، (2018): الرقابة الجبائية كوسيلة لحماية أموال الخزينة العمومية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة تلمسان، الجزائر.
5. بودرة فاطمة، (2018): تطبيق النظام المحاسبي المالي ودوره على تفعيل الرقابة الجبائية –الفترة 2016/2012-، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر.
6. بوربيعة غنية، (2020): مساهمة المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي في بناء ديناميكية لترشيد القرار وإعادة تفعيل بورصة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، الجزائر.
7. تخنوني أمال، (2019): الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر.
8. جرد نور الدين، (2019): تطوير بيئة المحاسبة لتحقيق نجاح النظام المحاسبي المالي الجزائري، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3.
9. جلول بوشاكر، (2015/2014): درجة تبني النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة.
10. حسين محمود عبد الله، (2015): أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي (دراسة تطبيقية في سورية)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
11. حمزة العرابي، (2013): المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية–متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس الجزائر.
12. حواس صلاح، (2008): التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
13. خليل طيار، (2017): تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بنية الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.

14. ذبيح محمد أمين، (2021): أثر تطبيق متطلبات الرقابة الجبائية على تحسين فعالية التدقيق المحاسبي لغرض الضريبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف -1- الجزائر.

15. سومية تومي، (2020/2019): النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمته في تفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من التهرب والغش الجبائي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.

16. شعيب شنوف، (2007): الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

17. طيبة محمد رضا، (2021): أثر القياس المحاسبي على جودة القوائم المالية المعدة للأغراض الجبائية وفق النظام المحاسبي المالي. دراسة ميدانية أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر.

18. غنية بن حركو، (2017/2016): واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2، الجزائر.

19. قرقوس فتيحة: (2017)، مديرية كبريات المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1.

20. قرواط حسينة، (2019): دور الرقابة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي "دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02.

21. قطاف نبيل، (2021): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

22. قطاف نبيل، (2021): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الجباية في الجزائر خلال الفترة(2010-2017)دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

23. لياس قلاب ذبيح، (2011): مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية -دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

24. لياس قلاب ذبيح، (2018): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية التدقيق الجبائي -دراسة تحليلية من وجهة نظر المدققين الجبائين والمدققين الخارجين، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة.

25. محمد فيصل مايده، (2017): تأثير النظام المحاسبي المالي (SCF)على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة – دراسة حالة عينة من المؤسسات–، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
26. مداني بن بلغيت، (2004): أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
27. مرحوم محمد الحبيب، (2017): أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس.
28. مليكة داشير، (2016/2015): التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة المنشئات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة .
29. وصيف فائزة خير الدين، (2021): عصرنة الإدارة الجبائية كآلية لدعم فعالية الرقابة الجبائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي.

ب. باللغة الأجنبية

1. KHARROUBI Kamel, (2011) : Le contrôle fiscal comme un outil de lutte contre la fraude, mémoire de magister, Faculté Des Sciences Economiques, De Gestion Et Sciences Commerciales, université d'Oran. Algérie.
2. Samir MEROUANI, (2008) : le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage, Mémoire Magister en science de gestion, L'école supérieure de commerce, Alger ,2008.

ثالثا: المقالات والدوريات

أ. باللغة العربية:

1. أحمد يساس، (2016): طرق الإخضاع الضريبي للمراقبة الجبائية في الجزائر: واقع واقتراحات، مجلة دراسات – العدد الاقتصادي – المجلد 7 (العدد 1).
2. بلعور سليمان، (جوان 2014): دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤيا اقتصادية، (العدد السادس).
3. بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، (2018): واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 02، (العدد 03)، جامعة غرداية الجزائر.

4. بن حركو غنية، (2017): النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدوية مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 1، (العدد 04).
5. بن عثمان عائشة، بوعلام ولهي، (2017): تقييم الرقابة الجبائية في ظل تبني مؤشرات الآداء، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية المجلد 10، (العدد 17)، جامعة مسيلة، الجزائر.
6. بن عودة أمال وآخرون، (2019): واقع التحقيق المصوب في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات جبائية، المجلد 08، (العدد 02).
7. بوشاكر جلول، عجيلة محمد، (2021): القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعايير ولإبلاغ المالي الدولية، مجلة البشائر الاقتصادية المجلد7، (العدد 01).
8. جمال الدين سليني وآخرون، (2019): تقييم توجه الجزائر نحو تحيين النظام المحاسبي المالي وفق النظام الضريبي الجزائري بعد مرور 10 سنوات من التطبيق، مجلة دراسات جبائية، المجلد 8، (العدد 2)، 21-43.
9. حنيش أحمد (2016): الرقابة كآلية لترشيد الإنفاق الضريبي والحد من التهرب، مجلة دراسات جبائية، المجلد 05، (العدد 02).
10. خديجة عطية وآخرون، (2021): الخيارات المحاسبية لتحيين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة المالية والأسواق، المجلد 08 ، (العدد 02).
11. خملول محمد بلقايد، أحمد قايد نور الدين، (2020): دور أهمية إعداد وعرض القوائم المالية المجمعة وفق متطلبات المعايير الاولية للتقارير المالية مجلة آفاق للعلوم، المجلد 05، (العدد18).
12. رابح بن زارع، (2014): شروط تطبيق النظام الجبائي الخاص بمجمع الشركات في التشريع الجزائري، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون (العدد 38).
13. سفيان خلوفي، كمال شريط، (2021): أثر جائحة فيروس كورونا كوفيد-19 على الاقتصاد العالمي خلال الربيع الأول من سنة 2020 مع الاشارة الى حالة الاقتصاد الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، المجلد 8، (العدد 03).
14. سليمة بن نعمة، أمين مخفي، (2017): واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر مجلة مجاميع المعرفة، (العدد05).
15. عائشة سلمة كحلي وآخرون، (2022): تقييم واقع التعليم المحاسبي في الجزائر- دراسة مقارنة بين محتوى التعليم الأكاديمي وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 02ومتطلبات ممارسة مهن المحاسبة في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، (العدد01)، الجزائر.
16. عبد القادر قادري، (2021): إجراءات القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة دراسات اقتصادية، (العدد 07).

17. عبود مبلود، برباوي كمال، (2018): الرقابة الجبائية في الجزائر، الإطار العام الأهداف والطرق والعوامل المعيقة لها وسبل التفعيل، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، (العدد 02)، المركز الجامعي تندوف.
18. عفاف زهراوي، (2020): تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الإهتلاكات والضرائب المؤجلة مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجد 06، (العدد 01).
19. عمر الفاروق زرقون، سفيان بلقاسم، (2014): أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي ، الجزائر، (العدد الخامس).
20. عيسى سماعين، (2021): جباية ومحاسبية المؤسسة، منشورات الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر.
21. فنيط بسمة، حيمران محمد: (2021)، الرقابة الجبائية للشركات الأجنبية على مستوى مديرية كبريات المؤسسات – حالة شركة أمريكية مجلة دراسات أجنبية، المجلد 10، (العدد 2).
22. قوادري محمد، (2022): رقمنه النظام الضريبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية في الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، (العدد 02).
23. كرامة مروة وآخرون، (2020): تأثير الأزمات الصحية العالمية على الاقتصاد العالمي: تأثير فيروس كورونا كوفيد-19 على الاقتصاد الجزائري أنموذجا، مجلة التمكين الاجتماعي، المجلد 02، (العدد 02).
24. كماش حسين، بوخدوني لقمان، (2022): رقمنة الإدارة الجبائية كتوجه لتحسين الخدمات في ظل الإصلاحات الضريبية في الجزائر 1992-2022 -حالة البوابات الإلكترونية "جبايتك" و "مساهمتك" مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 06، (العدد02).
25. كنوش عاشور، (2010): متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، (العدد 06)، جامعة الشلف الجزائر.
26. لجناف عبد الرزاق، (2018): دور الرقابة الجبائية في تحسين أداء النظام الجبائي الجزائري- دراسة حالة نيابة مديرية الرقابة الجبائية لولاية تيبازة، مجلة دراسات جبائية، المجلد 06، (العدد 02).
27. محمد فراس، بالرقي تيجاني، (2020): تقييم النظام المحاسبي المالي، في ظل المرجعية الدولية، مجلة دراسات إقتصادية ، المجلد 01 ، (العدد 04).
28. مرداسي شوقي، زرقين عبود.، (2018): واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور. *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، المجلد الخامس، (العدد الأول).
29. مصطفى عوادي، نصر رحال، (2016): التحقق الجبائي على محاسبة المكلفين بالضريبة في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول (العدد الأول)، جامعة الوادي.
30. المعتز بالله منادي، ياسين بشير، (2018): النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعية الفرنسية والأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 06، (العدد 10).

31. الوردي خدومة، (2020): تقييم النظام المحاسبي المالي في الجزائر خلال عقد الزمن 2010- 2019، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد10، (العدد 02).

32. ولهي بوعلام، بن عثمان عائشة، (2016): فعالية التدقيق المحاسبي لأغراض الضريبة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، (العدد 01).

ب- **باللغة الأجنبية:**

1. DOURNEAU J.P, (1989) : Pertinence et Amélioration des systèmes d'information comptable, revue française de comptabilité, N 204 France.
2. Kamel AIDER, (2019) : Evaluation et révision du système comptable financier, revue EL MOUHASSIB Algerie.
3. Toufik RADJAH, (2019) : l'évaluation et la révision du système comptable financier .revue EL MOUHASSIB N 04, Algerie.

رابعا: المداخلات، المؤتمرات والملتقيات:

أ. **باللغة العربية:**

1. أحسين عثماني، سعاد شعابنية، (2012): النظام المحاسبي المالي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، 06 و07 ماي 2012، جامعة بسكرة.
2. بن بلغيث مداني، (2009): النظام المحاسبي المالي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآلية تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة الجزائر.
3. توفيق جوادي، (29 و30 نوفمبر 2011): مداخلة ملتقى بعنوان: واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
4. طيبة محمد رضا، لوالية فوزي، (2019): مداخلة ملتقى بعنوان: مراحل تطور الأطر القانونية للمحاسبة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، الجزائر.
5. مسعود درواسي وآخرون، (2011): مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية، ورقة مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة البليدة.
6. كمال رزيق وآخرون، (13 و 14 جويلية 2011): النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة وصعوبة التطبيق من وجهة نظر عينة من محافظي الحسابات، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي، جامعة البليدة 2011.

خامسا: التقارير:

أ. **باللغة العربية:**

1. خالد جمال الجعارات، (2015): مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر.
2. المديرية العامة للضرائب، (2017): ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة.
3. المديرية العامة للضرائب، (2021): إجراءات الرقابة الجبائية.
4. المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين الخاضعين للرقابة.
5. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، نشرة المديرية العامة للضرائب رقم 2017/85.
6. مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب (2021): تنظيم ومهام مركز الضرائب.
7. مديرية العلاقات العمومية والاتصال، المديرية العامة للضرائب (2021): مجال صلاحيات المركزية الجواري للضرائب.

ب. **باللغة الأجنبية:**

1. CNC, (2013) : manuel de comptabilité financière conforme SCF, Alger.
2. Conseil national de la comptabilité, (2013) : Manuel de comptabilité financière, ENAG édition, Alger.
3. Guide de vérificateur de comptabilité, (2001) : Direction des recherches
4. Marija vukovic , towards the digitalization of tax administration , ad , https // wwww.cef-see . org /files / digitization tax administration . PDF.
5. MINISTERE DE L'AGRICULTURE ET DU DEVELOPPEMENT RURAL, (2021) : Guide de création des coopératives agricoles en Algérie.
6. Ministère des finances DGI, la lettre de la DGI, Numéro 21, Juillet 2005 , https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/lettres_dgi/LDGI%2021.pdf
7. OCDE, (2004) : Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Utilisation des programmes de contrôles aléatoires. Note d'information, Centre de politique et d'administration fiscales .

سادسا: مواقع الأنترنت

1. مأمون حمدان، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق الموقع الإلكتروني: ias-ifr.blogspot.com تاريخ التصفح 2022/01/14.
2. موقع المحامي، مصطلحات قانونية
https://elmouhami.com/6%20%D9%85%D8%B5%D8%B7%D9%84%D8%AD%D8%A7%D8%AA%20-%D9%82%D8%A7%D9%86%D9%88%D9%86%D9%8A%D8%A9

3. موقع المديرية العامة للضرائب https / www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-49/2014-07-09-08-02

4. موقع المديرية العامة للضرائب https //www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-49/services-exterieurs/237-2014-05-27-15-01-59.

5. موقع المديرية العامة للضرائب https://www.mfdgi.gov.dz/ar/com-smartslider3/modernisation-voir-plus-ar/230-2014-05-20-08-13-32 consulté le 10/06/2023 à 13.00.

6. موقع المديرية العامة للضرئب https://www.mfdgi.gov.dz/ar/2014-05-29-13-06-51/147-2014-07-17-14-19-38/389-2014-06-01-10-51-58n.

الملاحق

الملاحق



وزارة التجارة و ترقية الصادرات

المركز الوطني للسجل التجاري



مدونة النشاطات الإقتصادية الخاضعة للقيد بالسجل التجاري

رمز النشاط : *604633*

تسمية النشاط : وكيل السفينة (نشاط منظم)

مضمون النشاط :

- كل النشاطات المتعلقة بالعمليات الخاصة باستيلام و تسليم البضائع باسم الربان و العلاقات الإدارية للسفينة مع السلطات المحلية مع إبرام عقود المعالجة و القطر و الإرشاد ؛
- إسعاف السفينة أثناء رسوها في الميناء و تموين الربان بالمال اللازم و دفع الحقوق و المصاريف و غير ذلك من التكاليف الواجبة الأداء على السفينة بمناسبة توقفها في الميناء .

النشاطات الاضافية :

1\1



وزارة التجارة و ترقية الصادرات

المركز الوطني للسجل التجاري



مدونة النشاطات الإقتصادية الخاضعة للقيد بالسجل التجاري

رمز النشاط : 604634

تسمية النشاط : وكيل الحمولة (نشاط منظم)

مضمون النشاط :

- كل النشاطات المتعلقة باستيلام البضائع باسم و لحساب موكليه مع دفع أجرة الشحن عن البضائع إذا كانت مستحقة و توزيع البضائع بين المرسل إليهم.

النشاطات الاضافية :

1\1



وزارة التجارة و ترقية الصادرات

المركز الوطني للسجل التجاري



مدونة النشاطات الإقتصادية الخاضعة للقيد بالسجل التجاري

رمز النشاط : 604634

تسمية النشاط : وكيل الحمولة (نشاط منظم)

مضمون النشاط :

- كل النشاطات المتعلقة باستيلام البضائع باسم و لحساب موكليه مع دفع أجرة الشحن عن البضائع إذا كانت مستحقة و توزيع البضائع بين المرسل إليهم.

النشاطات الاضافية :

1\1



وزارة التجارة و ترقية الصادرات

المركز الوطني للسجل التجاري



مدونة النشاطات الإقتصادية الخاضعة للقيد بالسجل التجاري

رمز النشاط : 604602

تسمية النشاط : شحن و تفريغ البضائع

مضمون النشاط :

- شحن وتفريغ كل السلع و الأمتعة ،
- ترتيب ، ربط وتفريغ السلع على متن السفن ،
- شحن وتفريغ البضائع في المحطات البرية ، السكك الحديدية والمطارات .

النشاطات الاضافية :

الملحق رقم (02): مقارنة الميزانيات

VERIFICATEUR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إدارة الضرائب

Série O. N° 16

مديرية الضرائب

لولاية : ....

ETAT COMPARATIF DES BILANS

concernant

(Exercices : ....)

I.D. - 1098 - Imp. Officielle, Alger

RENSEIGNEMENTS DIVERS

(notamment droits des associés, distributions et attributions de bénéfices, etc...)

Années						Observations

235

الملحق رقم (03): نموذج لبطاقة المعلومات

II – Matériel de transport, voiture de tourisme, etc.
Appartenant au Redevable vérifié

Nature (marque et type)	Date d'acquisition
....	....
....	....
....	....
....	....

III – Stocks

Valeur portée à la ligné du bilan	Adresse de l'entrepôt ou du magasin
....	....
....	....
....	....
....	....

IV – Créances

Administration organisme public outre	Comptable assignataire	Numéro et date du marché [1]	Montant total	N° CCP ou compte bancaire
....	....	....	....	....
....	....	....	....	....
....	....	....	....	....
....	....	....	....	....

V – Biens immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartement, etc.)

Numéro et nature du compte	Centre de CCP, banque et adresse de l'agence ou de la caisse d'épargne	Observations
....	....	....
....	....	....
....	....	....
....	....	....

[1] Il y'a lieu de vérifié également l'existence d'avenant au contrat initial de marché public.

ı LIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCE
Direction Générale des Impôts

FICHE DE RENSEIGNEMENTS

Sur la solvabilité du redevable vérifié
(Personne Physique et Personne Morale)

: edevable (nom, prénom / raison sociale) :..............................
....
....
a ıt fiscal :..
ıe ıable :...
ı du gérant :...
....
Nom et adresse du propriétaire du fond de commerce [2] :..............................
....

I – Biens immobiliers (Terrains, Maisons d'habitations, appartement, etc.)
Appartenant au Redevable vérifié

Nature	Adresse	Année d'acquisition ou de création
....	....	....
....	....	....
....	....	....
....	....	....
....	....	....

[1] Adresse : Activité et Domicile.
[2] Cas ou l'exploitant n'est pas le propriétaire (cf disposition de l'article 374 du C.I.D).

VI – Rappel des droits et pénalités

Année	Impôts et taxes	Montant des droits rappelés	
		Droits simples	pénalités
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....
....	....	....	....

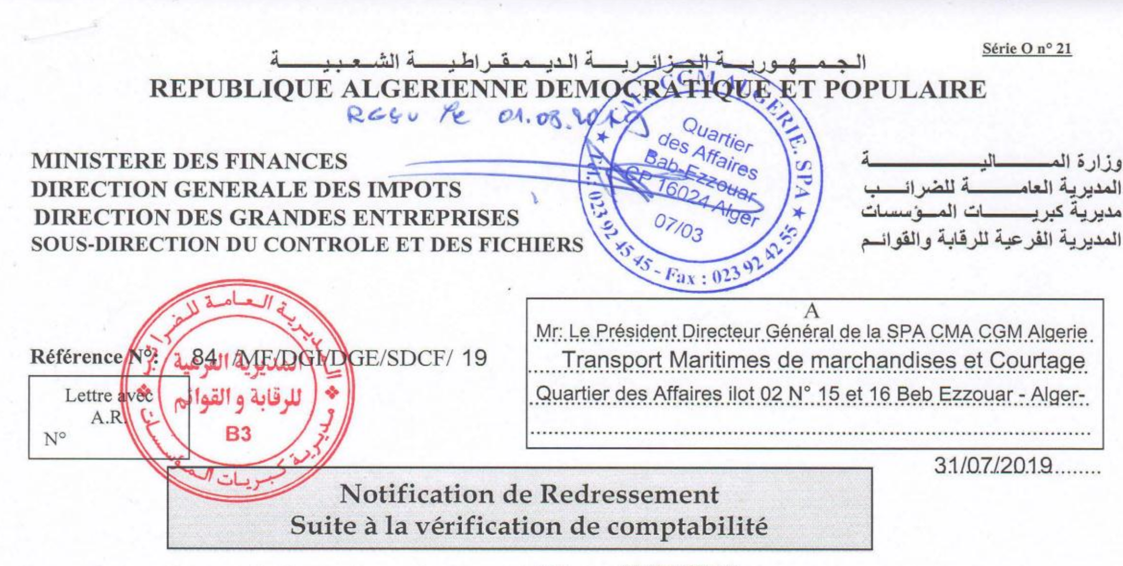
A découper

....

Date de l'envoi de la fiche de
Renseignements au receveur des Impôts :
....
....
Accusé de réception à renvoyer
Au service émetteur

Cachet et signature
du Receveur

الملحق رقم (04): التبليغ الأولي لنتائج التحقيق



Série O n° 21

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Reçu le 01.08.2019

MINISTERE DES FINANCES
DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
DIRECTION DES GRANDES ENTREPRISES
SOUS-DIRECTION DU CONTROLE ET DES FICHIERS

وزارة المالية
المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
المديرية الفرعية للرقابة والقوائم

Référence N°: 84 /MF/DGI/DGE/SDCF/ 19

Lettre avec A.R.
N°

A
Mr: Le Président Directeur Général de la SPA CMA CGM Algerie
Transport Maritimes de marchandises et Courtage
Quartier des Affaires ilot 02 N° 15 et 16 Beb Ezzouar - Alger-

31/07/2019

Notification de Redressement
Suite à la vérification de comptabilité

Suite à l'envoi de l'avis de vérification n° 125 du 18/07/2018 , vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2014 , 2015 , 2016 , 2017 , se rapportant aux impôts, droits et taxes ci-après désignés : TAP, TVA, Droits timbres, IRG/Salaires, IBS, IRG IRG/associés, IBS, IRG retenue à la source, Taxe de formation professionnelle et taxe d'apprentissage, taxe sur les véhicules immatriculés dans la catégorie (VP), taxe de domiciliation bancaire.

En conséquence ,nous avons l'honneur de porter à votre connaissance que l'administration fiscale envisage de modifier les éléments servant de base au calcul de certain impôts , droits et taxes et de vous réclamer un complément d'impôt pour les motifs exposés dans la présente notification .

Vous disposer, à compter de la réception de la présente notification, d'un délai de 40 jours pour formuler vos observations ou faire part de votre acceptation des propositions de redressement envisagées. Le défaut de réponse dans ce délai vaudra accord tacite de votre part (Art 20-6 du Code des Procédures Fiscales).

Vous pouvez également dans le cadre de votre réponse, solliciter l'arbitrage pour des questions de fait ou de droits, selon le cas, du Directeur des grandes entreprises, du directeur des impôts de willaya, du chef du centre des impôts ou du chef de service des recherches et vérifications en vertu des dispositions l'article 20-6 du Code des Procédures Fiscales.

Nous attirons votre attention que les droits rappelés dans ce cadre seront assortis des sanctions fiscales fixées par la loi. Sur votre demande et avant expiration du délai de réponse, vous pouvez solliciter toutes explications verbales utiles sur le contenu de la notification.

Vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix pour discuter les présentes propositions ou pour y répondre (Art 20-4 du Code des Procédures Fiscales).

.La présente notification comporte 09 feuillets y compris celui-ci

Veuillez agréer Madame, monsieur l'expression de notre parfaite considération.

Chef de brigade
Mr.Nabil BOULAICHE
(Inspecteur Divisionnaire)

Nom, prénom et grade des vérificateurs
Mr.Mourad CHETTIBI (Inspecteur Divisionnaire)
Mr.El Houcine MOUHOUM (Inspecteur central)

*L'*examen de la comptabilité présentée par l'entreprise Spa CMA CGM Algérie, ainsi que de l'ensemble des déclarations souscrites, appelle de notre part au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, les observations suivantes :

1- Appréciation de la comptabilité sur le plan formel :

L'examen des livres obligatoires tant à leur forme, à leur authentification qu'à leur tenue, ne laisse apparaître, conformément aux dispositions des articles 9 à 11 du code de commerce (CC) et du système comptable financier (SCF), d'anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité au plan formel.

2- Appréciation de la comptabilité sur le plan fond:

1. non respect du fait générateur en matière de Tap et Tva :

Est ainsi relevé au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, déclaration en matière de Tva et Tap à la facturation au lieu et place de l'encaissement, constituant ainsi une infraction aux dispositions des articles 14 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires (CTCA) et 217 du code des impôts directs et taxes assimilées (CID-TA).

2. est constaté au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, passation en comptabilité d'une somme d'opérations comptables, sans détail du compte d'imputation ni le libellé de l'opération. Celles-ci portent uniquement la mention "#MappingMissing"

3. discordances dans les déclarations souscrites :

Est ainsi relevé au titre de l'exercice 2015, discordance entre le CA déclaré (y compris les produits locatifs) sur le tableau de Résultat (TR) de la déclaration annuelle souscrite et la somme des CA déclaré à la Tva sur G50 (Cf. tab).

Libellé	CA selon G50	CA selon TR	Ecart
Mt. DA	6 495 221 875	6 495 345 171	123 296

L'écart ainsi dégagé, sera repris à taxation en matière de Tap et Tva.

4. défaut de taxation en matière d'Irg traitements et salaires :

Est ainsi relevé au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, défaut de taxation à l'Irg catégorie traitement et salaire, des primes des primes consentis au personnels (Cf. tab).

Notant que les primes allouées aux salariés sont, sur le fondement des dispositions de l'article 66 du CID-TA, passible de l'IRG. Traitements et salaires, au taux de 10% tel que prévu par les dispositions de l'article 104 du CID-TA.

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Prime de scolarité	370 000	-	-
Régul Salaires	459 770	1 255 393	-
Prime O/S	11 767 500	17 267 500	9 279 802
Prime Entrainement sportif	1 280 181	2 156 980	-
Prime de risque	3 410 167	3 283 417	-
IND essence	671 000	1 065 725	-
IND utilités	392 302	923 064	-
Total :	18 350 920	25 952 079	9 279 802

2

5. passations en comptabilité d'opérations sans pièces justificatives :

> Est ainsi relevé au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, enregistrement comptable d'opérations cotisations et contributions sociales, sans justification aucune. D'où leur reprise à taxation en matière d'Ibs.

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Cotisation mutuelle	219 200	1 158 247	1 099 725
Contribution aux A. sociales	8 823 701	8 597 561	17 978 860
Total :	9 042 901	9 755 808	19 078 585

> est ainsi relevé au titre de l'exercice 2017, passation en comptabilité au compte n°658000, de charges inhérent à l'assainissement des comptes bancaires remontant à l'exercice 2006, pour un montant de 19 072 253 DA, sans justification aucune.

6. incohérences internes dans la comptabilité :

Est ainsi relevé au titre des exercices 2015 et 2016, discordance dans le montant des charges CNAS entre les indications de la balance générale des comptes et celles du centralisateur de paie (Cf. tab).

En DA

Libellé	2015	2016
Mt. selon balance	92 365 394	101 572 735
Mt. selon centralisateur de paie	86 039 756	88 321 923
Charges réintégrées	2 036 475	4 591 062
Différence	4 289 162	8 659 750

7. constat de charges indument déduites :

Est ainsi relevé au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, prise en charge sur le budget de l'entreprise, des frais inhérents aux transferts de dividendes, alors que ceux-ci sont à la charge du bénéficiaire (Cf. tab).

Notant aussi que les droits Tva grevant les frais en question sont exclus du droit à déduction.

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Frais de transfert des dividendes	15 260 371	21 801 551	3 449 772
Droits TVA récupérés	1 520 960	-	464 158

> est ainsi relevé au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, passation en comptabilité d'une somme d'opérations des charges sans pièces justificatives et/où sur la base de facture pro forma, bon de caisse, facture au nom de tiers. Notant que Les pièces ainsi présentées ne peuvent être considérées comme justifications pertinentes.

En DA

Libellé	N° de cpte	2015	2016	2017
consommation énergie	607100	700 000	543 012	-
consommation fourniture de bureau	607400	624 810	-	-
pt equipements materiel du sports	607421	431 500	-	-
consomm fourn vehicules	607600	5 122 400	-	-
Manutention port sec d'oran	611080	11 671 732		
loyers	613000	4 040 000	3 108 100	-
entret rep mat de transport	615100	311 370	-	-
entretien et réparation batim	615400	-	-	8 453 296

3

autres entretien et réparation	615900	578 270	-	-
Assurances multirisques	616100	-	-	6 601 540
assurances automobiles	616200	558 089	1 185 399	-
frais de visa et séminaire	616900	1 709 754	300 000	-
honoraires avocat huissier...	622500	24 658 024	-	53 043 167
honoraires des consultant	622501	18 529 698	-	21 079 873
prestation it	623300	86 785 033	51 521 619	57 969 851
frais de banque et de recouvr.	627100	3 489 289	19 189 101	5 035 940
ch.excep.(diff reglt et autres	658000	28 252 271	-	-
charge d'intérêts	661200	13 902 778	-	-
	Total :	201 365 018	75 847 231	152 183 667

8. constat de droits Tva indument déduites

> Est ainsi relevé au titre des exercices 2015 et 2017, déduction à tort de droits Tva grevant les pièces de rechange pour véhicules de tourisme et de cadeaux non déductible (Cf. tab). il s'agit d'une infraction aux dispositions de l'article 41 du code des taxes sur le chiffre d'affaires (C.TCA).

> Est aussi constaté au titre de l'exercice 2017, déduction des droits Tva grevant l'achat de biens et services, en double pour un montant total de 870 808 DA

En DA

Libellé	2015	2017
Droits Tva sur pièces de rechanges	59 325	-
Droits Tva sur cadeaux	-	148 865
Droits Tva déduit en double	-	870 808
	59 325	1 019 673

9. discordances entre le CA déclaré et le CA reconstitué :

Il est relevé du mode de reconstitution du CA suivant la technique du compte financier, une distorsion entre le CA déclaré et le CA reconstitué (Cf. tab).

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Encaissement Banque & Postal :			
Cpte: 512010 : BEA GHEVARA ALGER	197 642 580	12 398 294	3 699 884
Cpte: 512011 : BEA AGENCE ORAN	172 688 919	169 659	352 630
Cpte: 512012 : BEA AGENCE GHAZAOUET	932 866 420	485 196 622	383 019 199
Cpte: 512014 : BEA BÉJAIA	906 346	9 530 060	258 744
Cpte: 512015 : BEA ANNABA	1 419 791	1 811 466	1 306 953
Cpte: 512020 : NATIXIS ALGER	4 658 715 943	1 745 474 208	41 664 473
Cpte: 512021 : NATIXIS ORAN	20 805 560	1 675 293 867	2 280 026 893
Cpte: 512022 : NATIXIS SETIF	26 212 048	14 312 229	907 992
Cpte: 512030 : NATIXIS ALGER BEZ	1 608 715 943	14 266 097 259	11 224 194 984
Cpte: 512031 : CPA GUEVARA CPTE DA	-	-	32 712 682
Cpte: 512032 : CPA VAL D'HYDRA	-	-	359 612
Cpte: 512040 : AGB DÉLY IBRAHIM	128 422 674 954	17 926 720 092	14 345 817 153
Cpte: 512041 : AGB ORAN	2 282 891 716	506 043 491	63 156 503
Cpte: 512042 : AGB SKIKDA	2 923 815 860	1 745 957 149	1 636 202 738
Cpte: 512043 : AGB ANNABA	3 060 435 413	3 001 637 147	2 163 584 700
Cpte: 512044 : AGB BEJAIA	8 845 654 915	6 970 316 008	3 118 646 381
Cpte: 512046 : AGB MOSTAGANEM	288 028 426	152 959 027	312 687 835
Cpte: 512047 : AGB SETIF	1 153 775 797	1 319 871 219	1 418 144 793

Cpte: 512049 : AGB PORT SEC D'ORAN	615 582 004	768 653 374	579 750 121
Cpte: 512050 : FRANSABANK	8 156 953 684	10 714 177 070	28 132 933 156
Cpte: 512051 : FRANSABANK ORAN	6 482	-	-
Cpte: 512060 : STE GLE ALGERIE	5 214 485 036	1 679 905 265	2 049 791 368
Cpte: 512061 : STE GLE ALGÉRIE N°113001201006	172 429 946	34 050 312	22 604 891
Cpte: 512062 : STE GLE ALGÉRIE	-	2 106	1 053
Cpte: 512063 : SGA DJEN DJEN	143 546 234	157 925 027	234 055 636
Cpte: 512064 : SGA CONSTANTINE	64 161 569	74 600 986	162 508 154
Cpte: 512070 : HSBC ALGER	720 453 799	4 565 050 000	18 920
Cpte: 512080 CITI BANK ALGER	4 000 000 000	2 128 631 353	9 246 414 591
Cpte: 512090 TRUST BANK ALGER	-	90 000 000	8 957 771
Encaissement Caisse :			
Cpte : 531000 : CAISSE ALGER	221 851 521	125 732 876	142 567 775
Cpte : 532010 : CAISSE ORAN	5 369 619	1 960 779	2 905 331
Cpte : 532020 : CAISSE SKIKDA	1 473 642	727 152	986 325
Cpte : 532030 : CAISSE BÉJAIA	2 989 368	948 144	1 205 607
Cpte : 532040 : CAISSE ANNABA	1 286 324	1 291 371	761 710
Cpte : 532050 : CAISSE GHAZAOUET	161 051 593	634 883	1 271 575
Cpte : 532060 : CAISSE MOSTAGANEM	2 321 160	2 757 344	929 963
Cpte : 532070 : CAISSE SETIF	1 218 019	1 643 899	2 149 440
Cpte : 532080 : CAISSE PORT SEC D'ORAN	4 276 299	9 183 110	3 777 991
Cpte : 532090 : CAISSE DJEN DJEN	432 226	270 671	592 885
Cpte : 532095 : CAISSE CONSTANTINE	336 271	907 066	665 149
Encaissements bruts (1)	174 087 475 427	70 192 840 583	77 621 593 562
Défalcations :			
Cpte : - Mapping Missing	2 365 905 539	145 326 385	185 557 672
Cpte 218 : - EQUIPEMENT SOCIAUX	22 725	150	18 100
Cpte 238 : - AVANCES ET ACPTES VERSÉS S/IMM	192 662	-	0
Cpte 275 : - DÉPOTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉ	749 000	949 000	700 000
Cpte 401 : - FOURNISSEURS	1 377 294 031	1 383 487 992	800 618 347
Cpte 421 : - RÉMUNÉRATIONS DUES PERSONNEL	48 534 800	21 379 779	4 508 092
Cpte 422 : - FONDS DES ŒUVRES SOCIALES	893 500	135 000	1 632 900
Cpte 425 : - PERSONNEL, AVANCES ET ACOMPTES	432 889	26 000	2 391 000
Cpte 431 : - RETENUE SÉCURITÉ SOCIALE	4 281 779	14 151 731	66 347 998
Cpte 442 : - RETENUE IRG	-	-	12 483 252
Cpte 444 : - ACOMPTES PROVISIONNEL	256 021 806	-	146 047 151
Cpte 445 : - TVA DÉCAISSÉE	3 188 184	502 273	115 169 306
Cpte 447 : - DROIT DE TIMBRES	1 026	1 122 417	33 464 364
Cpte 451 : - opérations cmacgm construction & sogerec	246 953 382	8 458 328	203 142 915
Cpte 457 : - ASSICIES DIVIDENDES ALTERCO	96 993 600 000	83 112 220	93 043 789
Cpte 467 : - C.E.A.R ET D.A & droit peage	-	10 931 372	3 572 950
Cpte 467 : - ARMATEURS CMACGM MARSEILLE	139 515 471	357 432 601	1 062 744 666
Cpte 470 : - COMPTE TECHNIQUE MIGRATION	527 956	-	-
Cpte 486 : - CHARGES CONSTATÉES D'AVANCES	7 469 605	82 398 549	1 975 024
Cpte 512028 : - PLACEMENT NATEXIS ALGERIE		5 500 000 000	4 000 000 000
Cpte 512048 : - PLACEMENT AGB		5 500 000 000	4 000 000 000
Cpte 512058 : - PLACEMENT FRANSABANK	6 500 000 000	3 000 000 000	14 570 000 000
Cpte 512068 : - Placement SGA	3 000 000 000	-	1 500 000 000
Cpte 512078 : - PLACEMEMENT HSBC ALGER	-	2 707 875 000	-

Cpte 512088 : - PLACEMENT CITI BANK ALGER	-	2 006 000 000	-
Cpte 512099 : - INTERETS BANCAIRES NON ECHUS	349 860 731	504 208 448	833 717 325
Cpte 518 : -INTERETS COURUS	36 297 684	26 892 850	222 706
Cpte 541 : - RÉGIES D'AVANCES	51 192 230	162 494 900	32 765 030
Cpte 581 : -VIREMENTS DE FONDS	40 710 229 783	27 571 792 503	27 106 038 847
Cpte 607 : - CONSOMMAT FOURNIT	165 928	736 528	734 927
Cpte 611 : - TRANSF/EXT-PORT/MANUT	-	-	40 800
Cpte 613 : - LOYERS	2 117 250	10 200 000	15 000
Cpte 615 : - ENTRETIEN ET REPARATION	84 221	196 964	527 525
Cpte 616 : - ASSURANCES	5 326	103 235	276 781
Cpte 618 : - DOCUMENTATION GENERALE	702		
Cpte 622 : -HONORAIRES AVOCAT HUISSIER	500	40 000	26 520
Cpte 623 : -INSERTIONS PUBLICITE		-	0
Cpte 624 : -AUTRES FRAIS DE TRANSPORT	31 376	-	146 872
Cpte 625 : - Frais Déplacement et séjour ; restauration	426 761	664 644	892 390
Cpte 626 : - Frais Abon Internet et DHL Autres	127 106	195 188	191 641
Cpte 627 : - FRAIS DE BANQUE ET DE RECOUVR.	4 712 824	3 621 454	71 848 470
Cpte 631 : - INDEMNITE DE PANIER	11 001	-	202 000
Cpte 635 : - COTISATIONS SECURITE SOCIALE	3 400	646 800	1 789 215
Cpte 637 : - CONTRIB.AUX ACTIVITES SOCIALES	517 600	2 022 419	2 073 945
Cpte 638 : - FRAIS FORMATION	-	-	190 733
Cpte 645 : - DROITS, IMPOTS ET TAXES DIVERS	8 778	3 500	104 055
Cpte 656 : - PENALITES ET AMENDES	190 000	50 000	121 500
Cpte 658 : - CH.EXCEP.(DIFF REGLT ET AUTRES	4 763	140 801	5 410 659
Cpte 661 : - CHARGE D'INTERETS	-	-	-
Cpte 757 : - Pdt exceptionnels sur opération de gestion	-	-	-
Cpte 761 : - PRODUITS SUR DIVIDENDES	-	105 383 929	-
Cpte 762 : - PRODUITS FINANCIERS	26 194 811	32 008 219	41 407 849
Cpte 775 : - PPRODUITS DE CESSION D'INVEST	200 000	1 390 000	-
Cpte 778 : - REPRISE S/CHARGES EXERC.ANTER.	4 684 549	3 390 557	35 241 142
Fret	5 866 626 530	5 282 692 100	6 857 615 433
Surestarie	7 283 490 647	7 030 402 329	6 586 338 326
Annulation Encaissement comptable	1 666 034 775	939 080 262	1 664 104 243
Total Défalcations (2)	166 948 803 630	62 501 646 426	70 045 461 463
Encaissement net (1)-(2)	7 138 671 797	7 691 194 157	7 576 132 099
(-) solde client 01/01	2 096 176 130	1 843 886 361	1 955 734 307
(+) solde client 31/12	1 843 886 361	1 955 734 307	2 043 304 562
(+) avance client 01/01	1 508 492 215	1 535 158 488	1 758 215 096
(-) avance client 31/12	1 535 158 488	1 758 215 096	1 764 263 157
CA reconstitué ttc	6 859 715 754	7 579 985 496	7 657 654 293
(-) régularisation Fret et Surestarie solde clients	-123 178 520	158 065 213	98 356 740
CA reconstitué ttc appris les régularisations	6 982 894 273	7 421 920 284	7 559 297 553
(-) CA exonéré	413 202 792	289 520 239	174 772 983
(-) droit timbre	78 037 471	76 199 860	75 756 891
Ca Taxable ttc	6 491 654 010	7 056 200 184	7 308 767 679
Taux de conversion (1/1,17) et (1/1,19)	0,8547	0,8547	0,8403
CA taxable reconstitué HT	5 548 422 231	6 030 940 328	6 246 809 982
(+) CA exonéré	413 202 792	289 520 239	174 772 983
CA total reconstitué HT	5 961 625 023	6 320 460 568	6 421 582 965

6

CA déclaré HT/ TR	6 320 038 390	6 153 574 948	5 972 023 824
Écart de CA	-358 413 367	166 885 620	449 559 141

Nous vous signifions à ce titre que le service envisage de reconstituer les bases d'impositions des déclarations souscrites par l'entreprise, au titre de l'exercice vérifié, de la manière ci-après précisée.

A- Reconstitution des bases d'imposition

1- Reconstitution du chiffre d'affaires :

Le CA est reconstitué au titre des exercices vérifiés, sur la base des écarts de CA tel que ressortant du compte financier (Cf. tab).

En DA

Libellé	2015	2016	2017
CA reconstitué	5 961 625 023	6 320 460 568	6 421 582 965
CA déclaré	6 320 038 390	6 153 574 948	5 972 023 824
Écart de CA	-	166 885 620	449 559 141

2- Reconstitution du bénéfice :

Le bénéfice imposable, est déterminé sur la base du rehaussement de CA ainsi dégagé, déduction faite des droits Tap, de l'écart CA TR/G50 ainsi que des charges indument déduites (Cf. tab).

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Rehaussement de CA	-	166 885 620	449 559 141
Droits Tap (-)	-	3 337 712	8 991 183
Charges cotisations non justifiées	9 042 901	9 755 808	19 078 585
Charges CNAS différences	4 289 162	8 659 750	-
Frais de transfert dividendes	15 260 371	21 801 551	3 449 772
Charges except. (Assainissement)	-	-	19 072 253
Charges non justifiées	201 365 018	75 847 231	152 183 667
Rehaussement des bénéfices	229 957 452	279 612 248	634 352 235

B- Régularisations fiscales :

1. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

Le rehaussement de CA ainsi retenu est, conformément aux dispositions de l'article 222 du code des impôts direct (CID), taxables à la Tap au taux de 2% (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 et 227 du CID.

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Rehaussement de CA	-	166 885 620	449 559 141
Ecart CA G50/TR	123 296	-	-
Base imposable	123 296	166 885 620	449 559 141
Droits Tap : 2%	2 466	3 337 712	8 991 183
Taux de majoration : %	10	25	25
majoration	247	834 428	2 247 796
Total des droits	2 713	4 172 141	11 238 979

2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

Le rehaussement de CA ainsi retenu est, conformément aux dispositions de l'article 21 du C.TCA, taxables à la TVA au taux de 17% (cf. tab).

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 116.1 du C.TCA (Cf. tab).

7

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Rehaussement de CA	-	166 885 620	449 559 141
Ecart CA G50/TR	123 296	-	-
Base imposable	123 296	166 885 620	449 559 141
Taux Tva : %	17	17	19
Droits Tva	20 960	28 370 555	85 416 237
Droits Tva à reverser	1 520 960	-	464 158
Droits Tva non déductible	59 325	-	1 019 673
Total droit dus	1 601 245	28 370 555	86 900 068
Majoration : 25%	400 311	7 092 639	21 725 017
Total des droits	2 001 557	35 463 194	108 625 085

CMA CGM ALGERIE SPA Quartier des Affaires Bab-Ezzouar CP 16024 Alger 07/03 Tél : 023 92 42 55 - Fax : 023 92 42 55

3. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

le rehaussement de bénéfice ainsi arrêté est, conformément aux dispositions des articles 136.1 et 150.1 du CID, taxable à l'Ibs au taux normal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 du CID.

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Rehaussement de bénéfice	229 957 452	279 612 248	634 352 235
Droits IBS : 26%	59 788 938	72 699 184	164 931 581
Majoration : 25 %	14 947 234	18 174 796	41 232 895
Total des droits	74 736 172	90 873 980	206 164 476

4. Revenus réputés distribués :

Conformément aux dispositions des articles 46.1 et 54 du CID, le bénéfice ainsi reconstitué net d'IBS, sont réputés distribués aux associés et imposables au taux de retenue à la source libératoire. La société est tenue pour redevable légal.

Il est appliqué sur le montant des droits simples en découlant, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions des articles 193.1 CID.

المديرية العامة للضرائب مديرية كبريات المؤسسات المديرية الفرعية للرقابة و القوائم B3

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Rehaussement de bénéfice	229 957 452	279 612 248	634 352 235
Droits Ibs (-)	59 788 938	72 699 184	164 931 581
Charges non monétaires	-	-	19 072 253
Base imposable	170 168 514	206 913 063	450 348 401
Parts associés résidents (20.001%)	34 035 405	41 384 682	90 074 184
Taux de la retenue à la source	10	10	15
Droits IRG	3 403 540	4 138 468	13 511 128
Parts associés non-résidents (79.999%)	136 133 110	165 528 381	360 274 217
Droits IRG 15%	20 419 966	24 829 257	54 041 133
Total des droits	23 823 507	28 967 725	67 552 261
Majoration 25%	5 955 877	7 241 931	16 888 065
Total à payer	29 779 384	36 209 657	84 440 326

5. IRG Traitements et salaires :

Les primes consentis au personnels, conformément aux articles 67 et 104 du CID-TA, taxables à l'Irg catégorie traitement et salaire, au taux de 10%.

Il est appliqué sur le montant des droits simples ainsi rappelés, une majoration pour insuffisance de déclaration sur le fondement des dispositions de l'article 193.1 du CID (cf. tab).

8

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Primes non taxées	18 350 920	25 952 079	9 279 802
Droits Irg : 10%	1 835 092	2 595 208	927 980
Majoration : 25%	458 773	648 802	231 995
Total à payer	2 293 865	3 244 010	1 159 975

Il convient toutefois de souligner si des éléments nouveaux interviennent dans la conduite de la vérification, susceptibles d'avoir un effet tant sur la consistance des redressements envisagés que sur la procédure de redressements engagée, il sera ainsi adressé ou remis à l'entreprise, sur le fondement des règles de la procédure fiscale en vigueur, une notification de proposition de redressements rectificative.

Nous tenons à vous informer que, dans le cadre de la présente notification, vous avez la possibilité de solliciter l'arbitrage du Directeur des Grandes Entreprises, pour des questions de fait ou de droit. (Article 20.6 du code des procédures fiscales).

Le chef de brigade :
Mr. Nabil BOULAICHE
(Inspecteur Divisionnaire)

les vérificateurs :
Mr. Mourad CHETTIBI (Inspecteur divisionnaire)

Mr. El Hocine MOUHOUM (Inspecteur central)

CMA CGM ALGERIE SPA
Quartier des Affaires Bab-Ezzouar CP 16024 Alger
07/03
Tél.: 023 92 45 45 - Fax: 023 92 42 55

المديرية العامة للضرائب
مديرية كبريات المؤسسات
المديرية الفرعية للرقابة و القوائم
B3

9

الملحق رقم (05): رد الشركة على نتائج التحقيق الأولية



CMA CGM

Alger, le 09 Septembre 2019

Ministère des Finances
Direction Générales des Impôts
Direction des Grandes Entreprises
Sous-Direction du contrôle et des fichiers

09 SEP. 2019

AR le 15/9/2019

Objet : Réponse à la Notification de redressement initiale n°84 du 31/07/2019, relative aux années fiscales 2015, 2016 et 2017

Réf :

1. Avis de vérification N°125 du 18/07/2018 ;
2. Notification de redressement suite à la vérification de comptabilité N°84/MF/DGI/DGE/SDCF/19 du 31/07/2019.

Monsieur le Directeur,

En réponse à votre notification initiale visée en objet, nous vous prions de bien vouloir trouver dans la présente lettre nos observations et commentaires quant aux chefs de redressement formulés par votre service vérificateur.

Nous comprenons que vous n'avez pas exprimé des observations suite à l'examen de la comptabilité de CMA CGM Algérie SPA (ci-après « CCDZ », ou « nous ») sur le plan de la forme. Ce qui implique que notre comptabilité ne laisse apparaitre aucunes anomalies susceptibles d'entamer la régularité de la comptabilité sur le plan de la forme.

Cependant, sur le plan fond, les observations et travaux de rapprochement résultant de la vérification de notre comptabilité ont donné lieu à la fois à des régularisations fiscales et des commentaires sur les soldes comptables déclarés.

A cet effet, nous vous prions de bien vouloir trouver ci-après nos observations et commentaires, précédés d'une présentation de l'activité de notre société.

I. Présentation de la société et de l'activité d'agent maritime

Avant de vous faire part de nos commentaires sur les chefs de redressement notifiés en date du 31/07/2019 suite à la fin des travaux de vérification portant sur les exercices 2015, 2016 et 2017, nous aimerions effectuer une présentation synthétique de notre activité et des conditions dans lesquelles elle est réalisée.

CCDZ, immatriculée auprès de vos services sous le NIF n°099916000895666, opère en Algérie à titre d'Agent maritime de CMA CGM Marseille, société de droit français avec laquelle elle dispose à la fois des liens capitalistiques et commerciaux.

Ainsi, CCDZ réalise une activité de consignation des navires de l'armateur CMA CGM Marseille, de manutention portuaire et de transport de containers et autres biens

CMA CGM Algérie Spa - Tour CMA CGM - Quartier des Affaires - Bab Ezzouar Alger - Tél : 023 92 42 47 à 78 - Fax : 023 92 42 59
au capital social de 207 000 000 Dinars - R.C.Alger 99 B 8956 NIF : 099916000895666 - AI N° 16219010004
www.cma-cgm.com

CMA CGM

importés ou destinés à l'exportation, lorsque ces derniers sont dans le périmètre portuaire et douanier.

Une partie des activités de CCDZ est faite pour compte de l'armateur, une autre partie étant faite dans le cadre de l'articulation d'un besoin de prestations de services par nos clients dans le respect des règlementations en vigueur et des procédures avec ses partenaires commerciaux et diverses parties prenantes algériennes (Douanes, Entreprises portuaires, Transitaires, Banques, etc.).

De plus, nous tenons à préciser que la présentation de la comptabilité de notre société pour les exercices 2015, 2016 et 2017 (et plus généralement pour tous les exercices clos depuis la création de CCDZ) a fait l'objet :

- D'une certification par un commissaire aux comptes agréé pour s'assurer de sa conformité avec la législation comptable algérienne ; et

- D'un audit par une société d'audit externe en respect des règles internes imposée par nos actionnaires.

II. Nos commentaires sur l'appréciation de la comptabilité sur le plan de la forme

Nous comprenons que votre appréciation de notre comptabilité sur le plan de la forme ne laisse apparaitre aucune anomalie susceptible d'entamer sa régularité.
Cependant, nous avons constaté que la partie la plus importante des régularisations fiscales est déclenchée par une méthode de reconstitution extracomptable de notre chiffre d'affaires.

Il est nécessaire de rappeler à ce stade, que l'application des méthodes de reconstitution du chiffre d'affaires sur la base des éléments extracomptables est conditionnée par le rejet de la comptabilité comme le prévoit l'article 43 du code des procédures fiscales, la circulaire 22/MF/DGI/DRV/2014 et la note 29/MF/DGI/DRV/SDCF/2016 (voir pièces jointes).

La circulaire citée ci-dessus stipule clairement et en gras dans le point 3.B que **« le vérificateur doit retenir que la reconstitution des bases d'imposition ne peut être admise que si la comptabilité est rejetée »**, il est nécessaire de rappeler que cette circulaire est publiée sur le site de DGI et opposable à l'administration fiscale.

Via la noté citée ci-dessus le directeur de la direction des contrôles et vérifications précise clairement qu'en cas de non-rejet de la comptabilité **« le recours à toute méthode de reconstitution, quelle que soit sa nature (Comptes financiers basés sur les encaissements réels ou comptable, compte matière, reconstitution des poste comptables clients ou autres ...), n'est pas autorisé et de ce fait les résultats obtenus au titre de ces affaire, à l'issue de méthode de reconstitution, sont irréguliers et non fondés ».**

PR

CMA CGM

L'application de cette méthode, alors que notre comptabilité n'a pas fait objet de rejet, constitue une procédure non-conforme aux bases juridiques mentionnées ci-dessus, cette partie de la notification ainsi devrait être abandonnée.

III. Nos commentaires sur l'appréciation de la comptabilité sur le plan du fond

Suite à la fin des travaux de vérification de notre comptabilité, relatifs aux exercices clos de 2015, 2016 et 2017, le service vérificateur a fait état de régularisations en matière de TAP, TVA, IBS, IRG sur Salaires et IRG sur revenus réputés distribués ainsi que des commentaires sur la nature des soldes comptables déclarés.

Vous trouverez ci-après nos commentaires sur les éléments notifiés par votre service reprenant la numérotation et les libellés de la notification de redressement.

1. « Non-respect du fait générateur »

Nous prenons note du point relatif au non-respect du fait générateur de l'encaissement en respect des dispositions de l'article 14 du Code des taxes sur le chiffre d'affaires. En effet, suite à la réception de votre notification relative à l'exercice 2014, une lettre de demande a été déposée au bureau d'ordre de la DGE, avec accusé de réception, pour bénéficier de l'option de la facturation comme fait générateur de la TAP et de la TVA.

2. « Passation en comptabilité d'une somme d'opération portant uniquement la mention #MappingMissing »

Nous comprenons que vous faites état d'opérations enregistrées dans notre comptabilité portant uniquement la mention « #MappingMissing ».

Nous tenons tout d'abord à vous faire part du fait que l'ensemble de ces comptes sont effectivement reportés dans notre comptabilité. Or le solde de ces comptes est nul au 31/12 de chacun des exercices 2015, 2016 et 2017.

En effet, ces comptes ne contiennent pas de référence de compte et sont maintenus dans notre comptabilité car ils sont le résultat d'erreurs d'imputation comptable.

Ainsi, afin de maintenir un historique de l'ensemble des entrées comptables, les transactions ayant fait l'objet d'erreurs d'imputation sont maintenues dans notre comptabilité (il est toujours possible de retracer les mouvements alors que le solde est nul en fin d'année après rectification des erreurs).

4. « Défaut de taxation en matière d'IRG traitements et salaires »

Votre service a fait état du fait que des primes allouées aux salariés n'ont pas fait l'objet de fiscalisation en matière d'IRG.

Libellé	2015	2016	2017

CMA CGM Algérie Spa - Tour CMA CGM - [illegible]er des Affaires - CP 1602[illegible] [illegible] Ezzouar-Alger- Tél : 023 [illegible]42 67 à 78 - Fax : 023 [illegible]55
au capital social de 207 000 000 Dinars - R.C.Alger 99 B 8956 NIF : 099916000895666 - AI N° 16219010004
www.cma-cgm.com

CMA CGM

Prime de scolarité	370 000		
Régul Salaires	459 770	1 255 393	
Primes O/S	11 767 500	17 267 500	9 279 802
Prime Entrainement sportif	1 280 181	2 156 980	
Prime de risque	3 410 167	3 283 417	
IND essence	671 000	1 065 725	
IND Utilités	392 302	923 064	
Total :	18 350 920	25 952 079	9 279 802

Source ; Notification n° 84/MF/DGI/DGE/SDCF, 31/07/2019

Nous vous prions de bien noter que le traitement comptable et fiscal des rubriques mentionnées dans le tableau ici-haut est comme suit :

Rubrique	2015	2016	2017	Traitement comptable	Traitement fiscal	Pièce-jointe
Prime de scolarité	370 000	-	-	Aucune charge salariale n'est enregistrée, les montants sont enregistrés au compte #422.	Les montants n'étant pas enregistrés en charge (ils non pas d'impact sur la base d'IBS), ils ne sont pas considérés comme rubrique salariale et par conséquent ne doivent en aucun cas être imposés à l'IRG.	- Grand livre du compte « #422 » avec les transactions relatives à cette rubrique surlignées en « rose » Pièce-jointe n°1
Régul Salaires	459 770	1 255 393	-	Des opérations de régularisation de salaires ont été opérées. Cette rubrique figure bien sur le livre de paie de la société. Il s'agit d'opérations de régularisation d'un net préalablement comptabilisé et fiscalisé. A cet effet, aucune charge salariale n'a été enregistrée.	Etant une opération de régularisation d'un net préalablement fiscalisé, cette rubrique n'a pas été inclue dans la base imposable à l'IRG des salariés concernés pour les exercices 2015 et 2016, au courant desquels des régularisations de « nets à payer » ont été opérées.	- Copie des fiches de paie totalisant des gains non imposables pour chaque exercice. Pièce-jointe n°2
Primes O/S	11 767 500	17 267 500	9 279 802	Les montants ont effectivement été enregistrés comme charges	Les montants relatifs à cette rubrique salariale ont fait l'objet	- Grand livre du compte #631 ciblant les transactions

CMA CGM

				salariales au compte #631.	d'une fiscalisation en matière d'IRG Salaires.	relatives à cette rubrique salariale, surlignées en « orange ». - Copie des déclarations Gn°29 avec le détail des bases imposables à l'IRG. Pièce-jointe n°3
Prime Entrainement sportif	1 280 181	2 156 980	-	Les montants ont effectivement été enregistrés comme charges salariales au compte #631.	Les montants relatifs à cette rubrique salariale ont fait l'objet d'une fiscalisation en matière d'IRG Salaires.	- Grand livre du compte #631 ciblant les transactions relatives à cette rubrique salariale, surlignées en « gris claire ». - Copie des déclarations Gn°29 avec le détail des bases imposables à l'IRG. Pièce-jointe n°3
Prime de risque	3 410 167	3 283 417	-	Les montants ont effectivement été enregistrés comme charges salariales au compte #631.	Les montants relatifs à cette rubrique salariale ont fait l'objet d'une fiscalisation en matière d'IRG Salaires.	- Grand livre du compte #631 ciblant les transactions relatives à cette rubrique salariale, surlignées en « bleu ». - Copie des déclarations Gn°29 avec le détail des bases imposables à l'IRG. Pièce-jointe n°3
IND essence	671 000	1 065 725		Les montants ont effectivement été enregistrés comme charges salariales au compte #631.	Les montants relatifs à cette rubrique salariale ont fait l'objet d'une fiscalisation en matière d'IRG Salaires.	- Grand livre du compte #631 ciblant les transactions relatives à cette rubrique salariale, surlignées en « vert ». - Copie des déclarations Gn°29 avec le détail des bases

CMA CGM Algérie Spa -Tour CMA CGM -Quartier des Affaires-CP 16024 Bab Ezzouar-Alger- Tél : 023 92 42 67 à 78 - Fax : 023 92 42 55
au capital social de 207 000 000 Dinars - R.C.Alger 99 B 8956 NIF : 099916000895666 - AI N° 16219010004
www.cma-cgm.com

CMA CGM

						imposables à l'IRG. Pièce-jointe n°3
IND Utilités	392 302	923 064		Les montants ont effectivement été enregistrés comme charges salariales au compte #631.	Les montants relatifs à cette rubrique salariale ont fait l'objet d'une fiscalisation en matière d'IRG Salaires.	- Grand livre du compte #631 ciblant les transactions relatives à cette rubrique salariale, surlignées en « gris foncé ». - Copie des déclarations Gn°29 avec le détail des bases imposables à l'IRG. Pièce-jointe n°3

Afin de s'assurer de la fiscalisation des éléments cités dans le tableau ci-dessus nous vous prions de faire un rapprochement entre le montant affiché par le compte #631 (ce compte inclut l'ensemble des primes autre que prime de scolarité) et le montant global sur la Gn°29.

6. « Incohérences internes dans la comptabilité »

Votre service a fait état de différences, pour les exercices 2015 et 2016, entre des montants inscrits sur la balance générale et ceux reportés sur le centralisateur de paie.

Les différences étant établies comme suit :

Libellé	2015	2016
Mt. Selon balance	92 365 394	101 572 735
Mt. Selon centralisateur de paie	86 039 756	88 321 923
Charges réintégrées	2 036 475	4 591 062
Différence	4 289 162	8 659 750

Source : Notification n° 84/MF/DGI/DGE/SDCF, 31/07/2019

Nous tenon à préciser que les différences que votre service a soulignées portent sur des rémunérations de non-salariés. Ainsi les montants qualifiés de différences ne peuvent être considérés comme des charges salariales sujettes à une imposition en matière d'IRG salaires.

Nous vous prions de bien trouver en pièce-jointe n°4 l'analyse d'une extraction du grand livre du compte « 635 justifiant que les écarts reportés dans le précédent tableau portent sur la rémunération de non-salariés. Ce qui justifie bien la raison pour laquelle ils ne figurent pas sur le centralisateur de la paie, cette partie de rémunération a été fiscalisée.

CMA CGM

7. « constat de charges indument déduites »

7.1 Frais inhérents aux transferts de dividendes

Votre service a fait état de charges encourues par la société alors qu'elles sont à la charge du bénéficiaire. Nous comprenons ...

CMA CGM

2015	700 000,00	Il s'agit d'une provision ayant été enregistrée et reprise durant le même exercice.	La provision a été constituée puis reprise au courant du même exercice. L'impact de la provision sur le résultat fiscale a été annulé par sa reprise au courant du même exercice.	Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision (Pièce-jointe n°6)
2016	543 012,00	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.2. Consommation fourniture de bureau – Compte n° 607400 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	624 810,00	Cette charge porte sur l'achat de fournitures et de matériel de bureau nécessaire pour notre activité de prestation de service (stylos, classeurs, marqueurs, etc.). Ce type de charge est directement rattaché à notre activité, déductible de la base imposable à l'IBS selon les termes des articles 141 et 169 du code des impôts directs et de l'article 29 du code des taxes sur le chiffre d'affaires.	Cette charge a été supportée et enregistrée comme consommation au courant du même exercice.	- Facture détaillée respectant les conditions prévues par le décret exécutif 05-468 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture - Facture proforma - Bon d'achat - Demande de paiement (Pièce-jointe n°7)
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.3. pt equipements materiel de bureau – Compte n° 607421 :

CMA CGM

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	431 500	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.4. consomm fourn vehicules – Compte n° 607600 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	5 122 400	Achat d'un service d'installation et mise en service d'un système d'inspection par rayons (scanner)	Nous considérons que la charge est déductible car elle est engagée pour à la réalisation d'un chiffre d'affaires et qu'elle respecte toutes les conditions de déductibilité d'une charge. Or, nous admettons que la charge a été enregistrée au compte 607600 au lieu de compte 615500 suite à une erreur d'imputation qui ne devrait pas remettre en cause sa nature déductible.	- Facture définitive (Pièce-jointe n°8)
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.5. Manutention port sec d'oran – Compte n° 611080 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	11 671 732	Il s'agit d'une provision ayant été enregistrée en 2015 et reprise à l'ouverture de l'exercice 2016.	La provision a été constituée 2015 et reprise à l'ouverture de l'exercice 2016. La reprise de la provision à l'ouverture de l'exercice suivant a pour effet de régulariser la déduction précédemment opérée.	- Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision (Pièce-jointe n°9)
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.6. loyers – Compte n° 613000 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)

CMA CGM

2015	4 040 000,00	Le montant porte sur des loyers et des charges sous-jacentes engagées pour la location (1) des espaces de travail de notre agence d'Oran (Oterco) et pour (2) le compte d'employés.	Les charges sont enregistrées sur la base des mensualités prévues par les contrats de locations. - La charge relative au loyer de l'agence Oterco est une charge déductible car les espaces de travail sont loués pour la réalisation des activités de CMA CGM Algérie au niveau du port d'Oran. - Pour ce qui est de la charge locative du directeur commercial, elle n'a pas été fiscalisée comme avantage en nature ni été réintégrée à la base imposable à l'IBS - La taxe d'habitation de Mr Abdoun n'a aussi pas été réintégrée à la base imposable à l'IBS	- Détail des montants payés - Copie du bail de location - Justificatif de paiement de la charge (Pièce-jointe n°10)
2016	3 108 100	1. Loyer du Directeur général 600 000 DA 2. Loyer du DFC 2 500 000	1. Le montant du loyer du Directeur général a été réintégré à la base imposable à l'IBS 2. Le loyer du DFC a été réintégré à la base imposable à l'IBS	Les loyers ont été réintégrés - Détail des réintégrations à la base imposable à l'IBS relatives à l'exercice 2016 (Pièce-jointe n°11)
2017	/	/	/	/

7.2.7. entret rep mat de transport – Compte n° 615100 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	311 370,00	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.8. entretien et réparation batim – Compte n° 615400 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	/	/	/	/
2016	/	/	/	/
2017	8 453 296	Le montant notifié est structuré comme suit: 1. Provision pour entretien et	1. La provision a été constituée puis reprise au courant du même exercice. L'impact de la provision sur le	Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision (Pièce-jointe n°12)

CMA CGM Algérie Spa -Tour CMA CGM -Quartier des Affaires-CP 16024 Bab Ezzouar-Alger- Tél : 023 92 42 67 à 78 - Fax : 023 92 42 55
au capital social de 207 000 000 Dinars - R.C.Alger 99 B 8956 NIF : 099916000895666 - AI N° 16219010004
www.cma-cgm.com

CMA CGM

		réparation : 1 592 546,72+1 180 274,56 = 2 772 821,28 Il s'agit d'une provision pour entretien et réparation ayant été enregistrée et reprise durant le même exercice. 2. Investissement reclassé en charge: 5 680 475	résultat fiscale a été annulé par sa reprise. 2. L'investissement reclassé en charge n'a pas fait l'objet de réintégration à la base imposable à l'IBS car il est rattaché à un chiffre d'affaires imposable.	

7.2.9. autres entretien et réparation – Compte n° 615900 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	578 270,00	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.10. assurances automobiles – Compte n° 616200 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	558 089	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2016	1 185 399	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.11. Assurances multirisques – Compte n° 616100 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	/	/	/	/
2016	/	/	/	/

CMA CGM

2017	6 601 540	1. 243 615,10 portent sur une police d'assurance multirisque ; 2. 1 026 156,56 portent sur une police d'assurance multirisque ; 3. 4 982 420 portent sur une police d'assurance multirisque 4. 349 348,33 portent sur une provision ayant fait l'objet d'une reprise	1 à 3. Les charges sont enregistrées en respecte des dispositions des contrats d'assurance multirisque contractée par notre société dans le cadre de son exploitation. 4. La provision a été constituée puis reprise au courant du même exercice. L'impact de la provision sur le résultat fiscale a été annulé par sa reprise.	1. Police d'assurance ; - contrat de police d'assurance multirisque - justificatif de paiement 2. Police d'assurance ; - contrat de police d'assurance multirisque - justificatif de paiement 3. Police d'assurance ; - contrat de police d'assurance multirisque - justificatif de paiement 4. Provision - fiches d'imputation comptable constatant l'enregistrement et la reprise de la provision (Pièce-jointe n°13)

7.2.12. frais de visa et séminaires – Compte n° 616900 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	1 709 754	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2016	300 000	Nous admettons que les conditions de déductibilité ne sont pas réunies pour cette charge.	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.13. honoraires avocat huissier… – Compte n° 622500 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	24 658 024	La charge porte sur la supervision des travaux de réparation de la tour par un fournisseur Libanais Khatib Alami Buildings	La charge relative aux activités de supervision des travaux de réparation de la tour est enregistrée et déduite au courant de l'exercice de sa constitution. La charge porte sur la maintenance d'un actif de la société, utilisé comme siège social de ses activités d'agent	- Facture du prestataire étranger - G50 prouvant le paiement des 24% de retenue à la source. (Pièce-jointe n°14)



CMA CGM

			maritime et dont une partie est louée, cette dernière constituant un chiffre d'affaires taxable.	
2016	/	/	/	/
2017	53 043 167	1. Prestation juridique 1 203 166,80 2. Provision d'honoraires 51 840 000	1. La prestation juridique a été engagée pour les besoins de l'exploitation de la société 2. La provision a été réintégrée à la base d'IBS ;	1. Prestation juridique - Facture de la prestation juridique - Justificatif de paiement 2. Provision d'honoraires - le détail des provisions non-déductibles. (Pièce-jointe n°15)

7.2.14. honoraires des consultant – Compte n° 622501 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	18 529 698	Le montant de ce poste de charge abrite les deux transactions suivantes: 1. Supervision des travaux de réparation de la tour par un fournisseur Libanais Khatib Alami Buildings - 12 307 031,84 2. Charges de consulting pour les montants dus à Mr Réda Hamiani : - 2 166 666,65 : - 2 106 000 - 1 950 000	1. La charge relative aux activités de supervision des travaux de réparation de la tour est enregistrée et déduite au courant de l'exercice de sa constitution. La charge porte sur la maintenance d'un actif de la société, utilisé comme siège social de ses activités d'agent maritime et dont une partie est louée, cette dernière constituant un chiffre d'affaires taxable. 2. Les charges de consulting sont engagées en vue de permettre la continuité de l'exploitation et la gestion performance de la société. A cet effet, les mensualités dues au consultant sont enregistrées en référence aux conventions de consulting ci-jointes.	1. Activité de Khatib Alami Buildings - Facture du prestataire étranger - Copie des avenants au contrat - G50 justifiant le paiement de la retenue à la source de 24% 2. Consultations de Mr. Reda Hamiani - Copie des conventions avec Mr Hamiani -Justificatifs de paiement des mensualités à Mr Hamiani (Pièce-jointe n°15)
2016	/	/	/	/
2017	21 079 873	1. 9 611 872,69 Prestation de conseil BC Consulting 2. 4 983 000	Les charges de consulting et de consultation juridique sont engagées en vue de permettre la continuité de l'exploitation et la gestion performance de la société	1. Prestation de BC Consulting - Demande de domiciliation - Facture proforma

CMA CGM

		Consultation juridique de Gide 3. 390 000 * 8 Honoraires consultant 4. Assistance technique	ainsi que la conformité de processus opérationnels et de support de la société. A cet effet, les charges sont considérées comme des charges engagées aux fins de l'exploitation de la société.	- Engagement de destiner la prestation au besoin de l'activité - Autres emails 2. Consultation juridique de Gide - Facture définitive - Demande de paiement - Détail de la prestation 3. Honoraires consultant - Copie de la demande de paiement interne - Copie du contrat de consulting 4. Assistance technique - Convention assistance technique - Facture définitive (Pièce-jointe n°16)

7.2.15. prestation it – Compte n° 623300 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	86 785 033	Il s'agit de charges relatives à des prestations d'installation et d'entretien du système Ocean. Dans les 86 785 033 : - 40 833 297 il s'agit de l'annulation de la provision enregistrée en 2014 ; - 20 027 158,75 provision de 2015 reprise dans le même exercice. - 25 924 576,58 de charge effectivement comptabilisée.	La charge est enregistrée sur la base des montants prévus par le contrat liant CMA CGM Algérie et CMA CGM Marseille. Ces derniers montants étant ajustés à la finalisation des services et à l'établissement de la facture définitive. Ce qui justifie la reprise de certains montants enregistrés précédemment. Le contrat ayant été domicilié en 2015, la charge y afférente est considérée déductible Article 141 CIDTA. Une partie du montant porte sur des charges et une autre porte sur des provisions qui ont fait l'objet d'une reprise.	1. Charges - Copie du contrat IT avec CMA CGM Marseille - Facture définitive de CMA CGM Marseille - Extraction du compte 623300 faisant apparaitre les montants effectivement facturés par le prestataire et les provisions qui ont été reprises par la société. 2. Provision annulée - Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision (Pièce-jointe n°17)
2016	51 521 619	Il s'agit de charges relatives à des prestations d'installation et d'entretien du système Ocean dans	La charge est enregistrée sur la base des montants prévus par le contrat liant CMA CGM Algérie et CMA CGM Marseille. Ces derniers montants étant ajustés à la finalisation des services et à	- Copie du contrat IT avec CMA CGM Marseille [domicilié au niveau de la banque] - Facture définitive de CMA CGM Marseille (Pièce-jointe n°18)

CMA CGM Algérie Spa -Tour CMA CGM -Quartier des Affaires-CP 16024 Bab Ezzouar-Alger- Tél : 023 92 42 67 à 78 - Fax : 023 92 42 55
au capital social de 207 000 000 Dinars - R.C.Alger 99 B 8956 NIF : 099916000895666 - AI N° 16219010004
www.cma-cgm.com



CMA CGM

		une annulation de 4 427 311.	l'établissement de la facture définitive. Ce qui justifie la reprise de certains montants enregistrés précédemment. La charge est déductible car elle est engagée pour les besoins de l'exploitation de la société, notamment l'entretien des systèmes de gestion informatique tel que le système de gestion de la comptabilité Océan. De plus, le contrat avec CMA CGM Marseille a été domicilié pour le transfert de fonds. Ce qui implique que la charge est déductible par nature, payée à son fournisseur suite à une domiciliation bancaire et le bénéfice d'une attestation de transfert de fonds, et ce en respect des dispositions prévues à l'article 141 du CIDTA.	-Une fiche d'imputation pour l'annulation.
2017	51 521 619	Il s'agit de charges relatives à des prestations d'installation et d'entretien du système Ocean.	La charge est enregistrée sur la base des montants prévus par le contrat liant CMA CGM Algérie et CMA CGM Marseille. Ces derniers montants étant ajustés à la finalisation des services et à l'établissement de la facture définitive. Ce qui justifie la reprise de certains montants enregistrés précédemment. V1. La charge est déductible car elle est engagée pour les besoins de l'exploitation de la société, notamment l'entretien des systèmes de gestion informatique tel que le système de gestion de la comptabilité Océan. V2 De plus le contrat avec CMA CGM Marseille a été domicilié pour le transfert de fonds. Ce qui implique que la charge est déductible par nature, payée à son fournisseur suite à une domiciliation bancaire et le bénéfice d'une attestation de	- Copie du contrat IT avec CMA CGM Marseille [domicilié au niveau de la banque] - Facture définitive de CMA CGM Marseille (Pièce-jointe n°19)

PR

CMA CGM

			transfert de fonds, et ce en respect des dispositions prévues à l'article 141 du CIDTA.	

7.2.16. frais de banque et de recouvr. – Compte n° 627100 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	3 489 289	Il s'agit de frais bancaires dus dans le cadre des transactions bancaires effectuées par la société.	Les frais bancaires ont été enregistrés au courant de l'exercice de leur constatation sur le relevé bancaire. Les frais bancaires sont déductibles car ils sont rattachés à des opérations bancaires effectuées pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise. A cet effet, la charge est déductible de la base imposable de l'IBS en respecte des dispositions des articles 141 et 169 du CIDTA, la TVA y afférente étant aussi déductibles en respect des dispositions des articles 29 et 30 du CTCA.	- Extrait du relevé bancaire - Extraction comptable du compte bancaire - Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision pour un montant de 440 649,72 (Pièce-jointe n°20)
2016	19 189 101	Il s'agit de frais bancaires dus dans le cadre des transactions bancaires effectuées par la société relatives à l'exercice 2013.	Les frais bancaires ont été enregistrés au courant de l'exercice de leur constatation sur le relevé bancaire. Les frais bancaires sont déductibles car ils sont rattachés à des opérations bancaires effectuées pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise. A cet effet, la charge est déductible de la base imposable de l'IBS en respecte des dispositions des articles 141 et 169 du CIDTA, la TVA y afférente étant aussi déductibles en respect des dispositions des articles 29 et 30 du CTCA. Notre société acceptera une imposition en matière de différé d'impôt.	- Extrait du relevé bancaire de 2013 (Pièce-jointe n°21)

PR

CMA CGM

2017	5 035 940	Il s'agit de frais bancaires dus dans le cadre des transactions bancaires effectuées par la société. Cette partie inclut 1 586 167,85 relative à l'exercice 2014.	Les frais bancaires ont été enregistrés au courant de l'exercice de leur constatation sur le relevé bancaire. Les frais bancaires sont déductibles car ils sont rattachés à des opérations bancaires effectuées pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise. A cet effet, la charge est déductible de la base imposable de l'IBS en respecte des dispositions des articles 141 et 169 du CIDTA, la TVA y afférente étant aussi déductibles en respect des dispositions des articles 29 et 30 du CTCA.	- Extrait du relevé bancaire 2017 (Pièce-jointe n°22)

7.2.17. ch.excep.(diff regit et autres – Compte n° 658000 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	28 252 271	Il s'agit d'une charge qui a été enregistrée suite au remboursement d'une garantie au bénéfice de CSCEC	A la réception de la garantie en 2014 un produit a été enregistré et imposé à l'IBS. En 2015 suite au remboursement de la garantie, une charge a été enregistrée que nous considérons comme déductible.	Protocole d'accord avec CSCEC. Fiches d'imputations comptables des deux écritures de réception (2014) et remboursement de la caution (2015). (pièces jointes # 22 Bis)
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

7.2.18. charges d'interets – Compte n° 661200 :

Exercice	Montant	Nature de la charge	Traitement comptable et fiscal	Pièce(s) justificative(s)
2015	13 902 778	Il s'agit de charges d'intérêts dus dans le cadre d'un prêt bancaire accordé par la Société générale.	Les charges d'intérêt ont été enregistrées au courant de l'exercice de leur constatation sur le relevé bancaire de la société générale. La charge d'intérêt est déductible car elle est rattachée à un crédit accordé pour les besoins de l'exploitation de l'entreprise. A cet effet, la charge est déductible de la base imposable de l'IBS en respecte des dispositions des articles 141 et 169 du CIDTA, la TVA y afférente étant aussi déductibles en respect des	- Extrait du relevé bancaire de la société générale pour l'exercice 2015 -contrat et échéancier de paiement du prêt (Pièce-jointe n°23)

CMA CGM

			dispositions des articles 29 et 30 du CTCA.	
2016	/	/	/	/
2017	/	/	/	/

Sur la base de e qui précède, nous vous prions de bien prendre en considération notre argumentaire et les pièces fournies justifiant les charges justifiées ici-haut et ce en vue d'abandonner les régularisations y afférentes.

9. « discordances entre le CA déclaré et le CA reconstitué »

Nous comprenons que votre service a reconstitué notre chiffre d'affaires suivant la technique du compte financier. Le résultant de ce dernier a fait apparaitre une distorsion entre (i) le chiffre d'affaires déclaré et (ii) le chiffre d'affaires reconstitué par une méthode extracomptable « compte financier » et ce comme suit :

Libellé	2015	2016	2017
Ecart de CA	-358 413 367	166 885 620	449 559 141

Source : Notification n° 84/MF/DGI/DGE/SDCF, 31/07/2019

Dans votre notification relative à l'exercice 2014, vous avez fait état d'un écart entre le chiffre d'affaires reconstitué et le chiffre d'affaires déclaré à hauteur de -655 272 574 DA.
L'ensemble des écarts affichés par vos notifications sur la durée contrôlée est comme suit :

Libellé	2014	2015	2016	2017	Total
Ecart de CA	-655 272 574	-358 413 367	166 885 620	449 559 141	-397 241 180

Le compte financier établi par le service vérificateur fait apparaitre que CCDZ avait reporté un chiffre d'affaires supérieur sur les quatre ans que celui reconstitué par les inspecteurs, l'excédent est de 397 241 180 DZD.
En conséquent, au-delà du raisonnement fiscal, nous ne comprenons pas comment ce point basé sur des éléments extracomptables affichant une base imposable supérieure de 397 241 180 DZD à celle reconstituée par l'administration fiscale est utilisé pour imposer notre société encore sur les exercices 2016 et 2017 avec un impact financier énorme.

CMA CGM

9.1. Réponse basée sur les éléments juridiques établis à partir de 2014 :

En plus des commentaires établis dans la partie forme de notre réponse, nous comprenons que votre appréciation de notre comptabilité sur la forme, n'a donné lieu à aucun commentaire remettant en question sa valeur probante, sa sincérité ou sa régularité. Ceci établit bien que notre comptabilité, certifiée par un commissaire au compte assermenté et un auditeur externe contractuel, n'a pas fait l'objet d'un rejet par votre service.

De plus, nous tenons à préciser que la déclaration de notre chiffre d'affaires est réalisée suivant le fait générateur de la facturation. Ce qui constitue en soi un effort de trésorerie vis-à-vis de la recette de la DGE et du trésor.

A cet effet, nous considérons que la reconstitution de notre chiffre d'affaires ne s'avère pas être opportune sachant que notre comptabilité conserve une valeur probante, n'a pas fait l'objet d'un rejet par votre service.

En effet, nous tenons à rappeler qu'une méthode de reconstitution du chiffre d'affaires telle que celle du « Compte financier » doit, en référence à la Circulaire n°22/DGI/DRV/2014 publiée sur le site de la DGI (voir pièces jointes), avoir au préalable un rejet de comptabilité prononcé sur la base des dispositions de l'article 43 du Code des procédures fiscales. La note précise que « *le vérificateur doit retenir que la reconstitution des bases d'imposition ne peut être admise que si la comptabilité est rejetée.* »

9.2. Réponse basée sur les éléments juridique d'avant 2014 :

Nous tenons aussi à vous faire part du fait que le compte financier qui a été reporté sur votre notification ne mentionne en aucun cas le détail des éléments ayant constitué d'une part (1) les encaissements bruts et d'autre part (2) les défalcations. Ces derniers éléments étant utilisés pour la reconstitution du chiffre d'affaires par votre service.

Nous comprenons donc qu'un centralisateur des comptes de banque et de caisse de la société, est nécessaire à la préparation d'un tel compte financier.
Cependant ni notre service de comptabilité, ni le service central du groupe CMA CGM n'a pu préparer une telle centralisation sur l'exercice vu le nombre de transactions, le volume des fichiers et la spécificité de notre activité, les vérificateurs ont travaillé sur la base des éléments d'une fréquence non-annuelle (mensuelle, trimestrielle ou semestrielle) ce qui fait apparaitre naturellement des oublies/erreurs dans la partie défalcations.

Vu ce qui précède et même si notre société accepte le compte financier notifié avec toutes les anomalies qu'il affiche et l'absence de base de travail, nous

PR

CMA CGM

constatons que les écarts susmentionnés ont un caractère alterné, ce qui impliquerait, contrairement à un rehaussement de bénéfice uniquement sur les écarts positifs (CA reconstitué > CA déclaré). Nous considérons donc que, vu la nature des écarts sur l'ensemble de la période incluant les exercices 2014 à 2017, une régularisation sous forme de différé d'impôt aurait été plus logique (car infini les impôts et taxes ont été payés sur la période).

En effet, la doctrine administrative de l'administration fiscale prévoit, notamment dans la note n°21 MF/DGI/DRV/2004 (voir pièces jointes), que les écarts alternés, en dehors du cas d'écarts positifs pour une année N correspondant à un excédant pour un montant identique au titre de l'année N + 1), la compensation peut intervenir valablement entre écarts alternés en faisant toutefois des rappels de pénalités en cas de différé d'impôt. Dans ce cas est notamment prévue la reconstitution des C/A et résultats des années excédentaires en recourant à d'autres méthodes de reconstitution que celle du compte financier.

En plus, votre travail affiche que notre société avançait le paiement des taxes et impôts au trésor publique avec des écarts négatifs en 2014/2015 et positifs sur les années fiscales 2016/2017.

Prenant en compte cette situation même le différé d'impôt ne devrait pas s'appliquer.

1

De ce fait, nous demandons de votre bienveillance de revoir votre position sur la base des éléments développés ci-dessus.

*

* *

Eu égard de ce qui précède, nous sollicitons votre bienveillance afin d'accueillir favorablement notre demande, en abandonnant les régularisations pour lesquelles nous avons émis des observations. Dans ces circonstances, notre société s'engagera à s'acquitter sans délais des autres droits et régularisations maintenus à sa charge.

Dans l'attente d'une réponse que nous espérons favorable, nous vous prions d'agréer, monsieur le Directeur, l'expression de nos sincères salutations.

Philippe RECH
Directeur Général

Philippe RECH
Directeur Général
CMA CGM Algérie Spa

CMA CGM ALGERIE SPA
Quartier des Affaires
Bab-Ezzouar
CP 16024 Alger
07/03

CMA CGM Algérie Spa -Tour CMA CGM -Quartier des Affaires-CP 16024 Bab Ezzouar-Alger -Tél : 023 92 42 67 à 78 - Fax : 023 92 42 55
au capital social de 207 000 000 Dinars - R.C.Alger 99 B 8956 NIF : 099916000895666 - AI N° 16219010004
www.cma-cgm.com



Pièces jointes :

N° Pièce	Point	Compte	Nature de la pièce
1	Point n°4	422	Extraction analysée du grand livre du compte #422 – Transactions relatives à la prime de scolarité
2	Point n°4	-	Copie des fiches de paie – Régularisations de salaires (net à payer)
3	Point n°5	631	Extraction analysée du grand livre du compte n°631
4	Point n°6	635	Extraction analysée du grand livre du compte n°635
5	Point n°7.1	-	**Exercice 2015** Dossiers de transfert de dividendes (Exercices 2015, 2016 et 2017)
6	Point n°7.2	607100	**Exercice 2015** Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise d'une provision
7	Point n°7.2	607400	**Exercice 2015** - Facture détaillée respectant les conditions prévues par le décret exécutif 05-468 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture - Facture proforma - Bon d'achat - Demande de paiement
8	Point n°7.2	607600	**Exercice 2015** Facture définitive
9	Point n°7.2	611080	**Exercice 2015** Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise d'une provision
10	Point n°7.2	613000	**Exercice 2015** - Détail des montants payés - Copie du bail de location - Justificatif de paiement de la charge
11			**Exercice 2016** - Détail des réintégrations à la base imposable à l'IBS relatives à l'exercice 2016 incluant la charge locative du DG
12	Point n°7.2	615400	**Exercice 2017** Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise d'une provision
13	Point n°7.2	616100	**Exercice 2017** 1. Police d'assurance ; - contrat de police d'assurance multirisque - justificatif de paiement 2. Police d'assurance ; - contrat de police d'assurance multirisque - justificatif de paiement

1

PR

CMA CGM

			3. Police d'assurance ; - contrat de police d'assurance multirisque - justificatif de paiement 4. Provision - Fiches d'imputation comptable constatant l'enregistrement et la reprise de la provision
14	Point n°7.2	622500	**Exercice 2015** Facture du prestataire étranger
15			**Exercice 2017** 1. Prestation juridique - Facture de la prestation juridique - Justificatif de paiement 2. Provision d'honoraires - Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision
15	Point n°7.2	622501	**Exercice 2015** 1. Activité de Khatib Alami Buildings - Facture du prestataire étranger - Copie des avenants au contrat - G50 justifiant le paiement de la retenue à la source de 24% 2. Consultations de Mr. Reda Hamiani - Copie des conventions avec Mr Hamiani - Justificatifs de paiement des mensualités à Mr Hamiani
16			**Exercice 2017** 1. Prestation de BC Consulting - Demande de domiciliation - Facture proforma - Engagement de destiner la prestation au besoin de l'activité - Autres emails 2. Consultation juridique de Gide - Facture définitive - Demande de paiement - Détail de la prestation 3. Honoraires consultant - Copie de la demande de paiement interne - Copie du contrat de consulting 4. Assistance technique - Convention assistance technique - Facture définitive
17	Point n°7.2	623300	**Exercice 2015** 1. Charges - Copie du contrat IT avec CMA CGM Marseille - Facture définitive de CMA CGM Marseille - Extraction du compte 623300 faisant apparaitre les montants effectivement facturés par le prestataire et les provisions qui ont été reprises par la société. 2. Provision annulée - Fiches d'imputation comptable de (1) constitution et de (2) reprise de la provision

PR



الملحق رقم (06): التبليغ النهائي لنتائج التحقيق

Spa CMA CGM

Ayant pris connaissance des observations que vous avez eu à formuler dans vos lettres réponse, aux notifications de proposition de redressements des exercices 2014 et 2015 à 2017, au titre desquelles, vous mettez en avant en guise de contestation, ce qui suit :

1- > conformité de la comptabilité tenue par l'entreprise, à la réglementation algérienne ;

> les opérations libellées "#MappingMissing", sont le résultat de mauvaises imputations comptables ayant fait l'objet de régularisation ;

2- absence de discordance dans le compte "client" entre les indications de la comptabilité et celles ressortant de la déclaration annuelle souscrite, dés lors où la différence a été porté au compte "autres débiteurs " ;

3- distorsions dans le solde de certains compte, entre les indications de la comptabilité et celles ressortant de la déclaration annuelle souscrite, imputables à des erreurs de correspondance dans les comptes et les sous comptes lors du renseignement de la liasse fiscale ;

4- solde anormalement créditeur du compte n°411 ouvert dans les écritures de l'entreprise au nom de certains clients, imputable principalement aux factures d'avoirs délivrées ;

5- les soldes clients dont l'origine remonte aux exercices antérieurs, représentent les créances non encore encaissées et n'ayant pas fait l'objet de procédure de recouvrement ;

6- position non soldée, du compte n° 411 de certains clients, au titre de transactions commerciales effectuées en 2013, alors que ceux-ci ne figurent nullement dans les écritures comptables arrêtés au 31/12/2013, est due à l'enregistrement en fin d'exercice de facture avec une date temporaire, consécutivement à l'analyse en fin d'année du compte clients ;

7- soldes des compte n°115100" impacte passage PCN/SCF" et 115696 " fonds propres charges antérieurs", sont imputables à l'impact du passage du PCN au SCF ;

8- exactitudes dans le montant des droits IRG catégorie traitement et salaires acquittés, sur déclarations série G50 ;

9- caractère justifié de charges CNAS, constatées par l'entreprise ;

10- l'absence de détail sur les charges au compte n°6110 "Transf/Ext-Port/Manut", par le crédit du compte n°4671 "C.E.A.R ET D.A", n'a pas permis à l'entreprise de formuler de réponse ;

11- caractère justifié des opérations passées au compte n°622500 " Fournisseurs factures non Parvenus" ;

12- caractère justifié du CA déclaré en exonération ;

13 absence d'insuffisances dans la taxation en matière d'irg traitement et salaire, des primes de départ ;

CMA CGM ALGERIE SPA Quartier des Affaires Bab-Ezzouar CP 16024 Alger 07/16 Tél : 023 92 45 45 - Fax : 023 92 42 35

Spa CMA CGM

14- défaut de défalcations au titre du compte financier établi au titre de l'exercice 2014, du produit de la location des locaux ;

15- caractère irrégulier de la reconstitution du CA au titre des exercices 2015, 2016 et 2017, suivant la méthode du compte financier

16- le taux de l'impôt de distribution applicable est de 5% au lieu et place de 15%, au regard de la convention algéro-francaise.

17- les frais inhérents aux transferts de dividendes, sont dument déductible dés lors où ils sont à la charge de l'entreprise, nonobstant le modèle d'ordre de transfert qui stipule le contraire ;

18- caractère justifié des charges constatées par l'entreprise.

En réponse, nous avons l'honneur de vous faire part ci-après, de la position définitive du service :

- au titre du point "01" :

La conformité de la comptabilité tenue par l'entreprise, à la réglementation algérienne, n'a jamais été remise en cause par le service, mais il a été relevé quelques insuffisance dans sa tenue, dont notamment la passation en comptabilité d'une somme d'opérations, sans détail du compte d'imputation ni le libellé de l'opération, avec la mention "#MappingMissing".

- au titre du point "02" :

Sur ce point, l'entreprise s'est contentée de simples allégations sans apporter à leur appui, la moindre justification.

- au titre du point "03" :

Sur ce point, l'entreprise s'est contentée de simples allégations sans apporter à leur appui, la moindre justification.

- au titre du point "04" :

Au regard des éléments de réponse apporté par l'entreprise effectivement, le montant du solde créditeur du compte client est effectivement de 34 854 530 DA, lequel est repris à taxation en matière d'Ibs.

- au titre du point "05" :

Sur ce point, l'entreprise s'est contentée de simples allégations sans apporter à leur appui, la moindre justification.

- au titre du point "06" :

Sur ce point, l'entreprise s'est contentée de simples allégations sans apporter à leur appui, la moindre justification.

- au titre du point "07" :

Sur ce point, l'entreprise s'est contentée de simples allégations sans apporter à leur appui, la moindre justification.

CMA CGM ALGERIE SPA
Quartier des Affaires
CP 16024 Alger
07/16
Tél. : 023 92 45 45 - Fax : 023 92 42 55

- au titre du point "08" :

Le montant de l'Irg catégorie traitements et salaires reporté suivant la comptabilité présentée (livre de paie) est celui calculé suivant le barème. La différence ne se justifie nullement par les revenus taxés à 10%, ni par les honoraires des consultants.

- au titre du point "09" :

Sur ce point, l'entreprise s'est contentée de simples allégations sans apporter à leur appui, la moindre justification.

- au titre du point "10" :

Au regard de éléments de réponse apportés par l'entreprise au titre des charges passées au compte n°6110 "Transf/Ext-Port/Manut", notamment, lors des différents réunions de travail tenues au siège du service, la position initialement envisagée est abandonnée.

- au titre du point "12" :

L'entreprise n'a pas pu fournir les pièces justificatives type attestation d'achat en franchise, aux fins de justifier l'ensemble du CA déclaré en exonération de Tva. Notant que l'état retraçant les attestations d'achat en franchise tel que présenté, ne peut, en aucun cas, constituer une justification pertinente.

- au titre du point "13" :

Au regard des éléments de réponse apportés par l'entreprise, les régularisations envisagées au titre de l'exercice 2014 sont abandonnées. Pour ce qui des exercices 2015, 2016 et 2017, la situation se présente comme suit :

En DA

Libellé	2015	2016	2017
Prime de scolarité	370 000	-	-
Prime O/S	11 767 500	17 267 500	9 279 802
Prime Entrainement sportif	1 280 181	2 156 980	-
Prime de risque	3 410 167	3 283 417	-
IND essence	671 000	1 065 725	-
IND utilités	392 302	923 064	-
Total à régulariser :	17 891 150	24 696 686	9 279 802

- au titre du point "14" :

Les éléments de réponse apportés par l'entreprise ne sont pas pertinents, à même de justifier la révision de la position initialement envisagée, au titre de l'exercice 2014.

- au titre du point "15" :

La reconstitution des CA suivant la technique dite du compte financier, est tout à fait régulière et fondée. En l'absence de justification de l'écart dégagé, celui-ci est qualifié de CA dissimulé.

Quartier des Affaires Bab-Ezzouar CP 16024 Alger 07/16
Tél : 023 92 45 45 - Fax : 023 92 42 55
المديرية الفرعية للرقابة و القوائم B3

- au titre du point "16" :

Il convient de noter que les dispositions de la convention fiscale ainsi invoquées, ne sont pas applicables pour le cas des distributions irrégulières, dont il n'est aucunement le cas d'espèce.

- au titre du point "17" :

Les frais inhérents aux transferts de dividendes, ne sont pas déductibles, dés lors où il s'agit de charges non liés à l'exploitation. Précisant à ce titre que ceux-ci sont à la charge du bénéficiaire, et la somme transférable est constitué du montant net des dividendes décidés.

- au titre du point "18" :

Au regard des éléments de réponse apportés par l'entreprise, les charges demeurant sans justification sont détaillés comme suit :

En DA

Libellé	N° de cpte	2015	2016	2017
consommation énergie	607100	700 000	543 012	-
pt equipementsmateriel du sports	607421	431 500	-	-
Manutention port sec d'oran	611080	11 671 732		
Loyers	613000	4 040 000	1 758 100	-
entretrep mat de transport	615100	311 370	-	-
entretien et réparation batim	615400	-	-	8 453 296
autres entretien et réparation	615900	578 270	-	-
Assurances multirisques	616100	-	-	1 619 140
assurances automobiles	616200	558 089	1 185 399	-
frais de visa et séminaire	616900	1 709 754	300 000	-
honoraires avocat huissier...	622500	24 658 024	-	53 043 167
honoraires des consultant	622501	18 529 698	-	6 485 001
prestation it	623300	86 785 033	35 880 888	57 969 851
frais de banque et de recouvr.	627100	3 048 640	19 189 101	1 586 168
ch.excep.(diffreglt et autres	658000	2 252 271	-	-
charge d'intérêts	661200	8 311 111	-	-
	Total :	163 585 492	58 856 500	129 156 623

En conséquence, nous vous signifions la position définitive du service, comme détaillés ci-après :

1- Reconstitution du chiffre d'affaires :

En DA

Libellé	2014	2015	2016	2017
CA reconstitué	5 678 754 676	5 961 625 023	6 320 460 568	6 421 582 965
CA déclaré	6 334 027 250	6 320 038 390	6 153 574 948	5 972 023 824
Rehaussement de CA	-655 272 574	-358 413 367	166 885 620	449 559 141

CMA CGM ALGERIE SPA Quartier des Affaires Bab-Ezzouar CP 16024 Alger 07/16 Tél.: 023 92 45 45 - Fax: 023 92 42 55

المديرية الفرعية للرقابة و القوائم B3

5

Spa CMA CGM

2- Reconstitution du bénéfice :

En DA

Libellé	2014	2015	2016	2017
Rehaussement de CA	-	-	166 885 620	449 559 141
Droits Tap (-)	-	-	3 337 712	8 991 183
Ecart CA TR/G50	786 032	-	-	-
Solde créditeur compte clients	34 854 529	-	-	-
Charges cotisations non justifiées	-	9 042 901	9 755 808	19 078 585
Charges CNAS différences	26 750 369	4 289 162	8 659 750	-
Frais de transfert dividendes	-	15 260 371	21 801 551	3 449 772
Charges except. (Assainissement)	-	-	-	19 072 253
Charges non justifiées	-	163 585 492	58 856 500	129 156 623
Rehaussement des bénéfices	62 390 930	192 177 926	262 621 517	611 325 191

B- Régularisations fiscales :

1. Taxe sur l'activité professionnelle (TAP) :

En DA

Libellé	2014	2015	2016	2017
Rehaussement de CA	-	-	166 885 620	449 559 141
Ecart CA G50/TR		123 296	-	-
Ecart CA TVA /TAP	785 949	-	-	-
Base imposable	785 949	123 296	166 885 620	449 559 141
Droits Tap : 2%	15 719	2 466	3 337 712	8 991 183
Taux de majoration : %	10	10	25	25
majoration	1 572	247	834 428	2 247 796
Total des droits	17 291	2 713	4 172 141	11 238 979

2. Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :

En DA

Libellé	2014	2015	2016	2017
Rehaussement de CA	-	-	166 885 620	449 559 141
Ecart CA G50/TR	-	123 296	-	-
Base imposable	-	123 296	166 885 620	449 559 141
Taux TVA %	17	17	17	19
Droits TVA	-	20 960	28 370 555	85 416 237
TVA indûment déduitesur factures d'avoir	1 096 984	-	-	-
Droits TVA à reverser	-	1 520 960	-	464 158
Droits TVA non déductible	-	59 325	-	1 019 673
Total des droits dûs	1 096 984	1 601 245	28 370 555	86 900 068
majoration 25%	274246	400 311	7 092 639	21 725 017
Total des droits	1 371230	2 001 557	35 463 194	108 625 085

3. Impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS) :

En DA

Libellé	2014	2015	2016	2017
Rehaussement des bénéfices	62 390 930	192 177 926	262 621 517	611 325 191
Taux IBS %	23	26	26	26
Droits IBS	14 349 914	49 966 261	68 281 594	158 944 550
Majoration 25%	3 587 478	12 491 565	17 070 399	39 736 137
Total des doits	17 937 392	62 457 826	85 351 993	198 680 687

Quartier des Affaires Bab-Ezzouar CP 16024 Alger 07/16
Tél : 023 92 45 45 - Fax : 023 92 42 55
المديرية الفرعية للرقابة و القوائم B3

6

Spa CMA CGM

4. Revenus réputés distribués :

En DA

Libelle	2014	2015	2016	2017
Rehaussement de bénéfice	62 390 930	192 177 926	262 621 517	611 325 191
Droits Ibs (-)	15 100 715	49 966 261	68 281 594	158 944 550
Charges non monétaires	-	-	-	19 072 253
Base imposable	47 290 215	142 211 665	194 339 923	433 308 388
Parts action. résidents (20.001%)	9 458 516	28 443 755	38 869 928	86 666 011
Taux de la retenue à la source	10	10	10	15
Droits IRG	945 852	2 844 376	3 886 993	12 999 902
Parts action. non-résidents (79.999%)	37 831 699	113 767 910	155 469 995	346 642 378
Droits IRG 15%	5 674 755	17 065 187	23 320 499	51 996 357
Total des droits	6 620 606	19 909 562	27 207 492	64 996 258
Majoration 25%	1 655 152	4 977 391	6 801 873	16 249 065
Total à payer	8 275 758	24 886 953	34 009 365	81 245 323

5. IRG Traitements et salaires :

En DA

Libellé	2014	2015	2016	2017
Primes non taxées	-	17 891 150	24 696 686	9 279 802
Droits Irg : 10%	-	1 789 115	2 469 669	927 980
Droits IRG rappelés	323 350	-	-	-
Total des droits	323 350	1 789 115	2 469 669	927 980
Majoration : 25%	80 838	447 279	617417	231 995
Total à payer	404 188	2 236 394	3 087 086	1 159 975

Le chef de brigade :
Mr. Nabil BOULAICHE
(Inspecteur Divisionnaire)

le(s) vérificateur(s) :
Mr. Mourad CHETTIBI (Inspecteur divisionnaire)

Mr. El Hocine MOUHOUM (Inspecteur central)



7

الملحق رقم (07): استمارة التقرير النهائي لعملية التحقيق

الملحق ...

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Série O N° 15

Ministère des Finances
Direction Générale des Impôts
Direction des Impôts de la
Wilaya de ....

Identifiant Fiscal
Code Territoire
Code Activité
Numéro d'Article

RAPPORT
DE
VERIFICATION DE COMPTABILITE

N° ..../..........

Entreprise Vérifiée : ....
Activité : ....
Adresse : ....
....

Brigade de Vérification N° ....
Agents Vérificateurs : ....
....
....

A / GENERALITES

1° / Renseignements relatifs à l'Entreprise vérifiée

- Forme juridique
- Date de création ou de passage à la forme juridique actuelle
- Désignation de l'exploitant – du gérant – du directeur général
- Situation du gérant, s'il s'agit d'une SARL

Associé Majoritaire –

Associé Minoritaire –

Non Associé –

- Désignation des associés et répartition des actons ou des parts sociales

- Adresse personnelle de l'exploitant ou de l'associé, gérant majoritaire.

B / PROCEDURE DE VERIFICATION
(Pièces à joindre)

Pièce N° 1/ Avis de Vérification :
- Adresse le :......................n° .... A/R
- Remis le :.........................Accusé réception

Pièce N° 2/ Avis de Notification :
- Adresse le :......................n° .... A/R
- Accusé réception reçu le :........................
- Remis le :...............contre Accusé réception

Pièce N° 3/ Réponse de l'Entreprise vérifiée :
- Reçu le :...........................dans les délais
- Absence de Réponse – reçue hors délais

Pièce N° 4/ Notification de la position définitive de l'Administration :
- Adresse le :......................n° .... A/R
- Accusé réception reçu le :........................
- Remis le :...............contre Accusé réception

Pièce N° 4/1 – 4/2 Avis de notification aux associés :
- Adresse le :......................n° ....A/R
  n° ....A/R
  n° ....A/R
  n° ....A/R
- Accusé réception reçu le :........................

Pièce N° 5/ Nouvelle réponse de l'entreprise vérifiée (éventuellement) :
- Reçu le :..

Pièce N° 6/ Nouvelle notification de la position de l'administration :
- Adresse le :..

Pièce N° 7/ Tableau comparatif des Bilans – relevé de comptabilité

Pièce N° 8/ Copie de l'avertissement "activité"

Pièce N° 9/ Copie de l'avertissement "revenus"

C / CLOTURE DE LA VERIFICATION

1° / Observations sur les résultats de la vérification :

- Du chef de Brigade

- De la sous-direction chargée du contrôle fiscal

2° / Conclusion de la vérification :

- Moralité fiscale de l'entreprise vérifiée

- Caractère des infractions relevées et des rehaussements appliqués (existence ou non de manœuvres frauduleuses – infraction répétées)

- Collaboration des dirigeants de l'entreprise vérifiée durant l'intervention (incidents éventuels, opposition à contrôle, etc…)

الملحق رقم (08): قائمة المحكمين

الرقم	المحكم	الكلية	الجامعة
01	أ د بن جلول خالد	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	جامعة 08 ماي 1945- قالمة-
02	أ د شابونية عمر	كلية العلوم الانسانية والاجتماعية	جامعة 08 ماي 1945- قالمة-
03	د بوسنة حمزة	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي-
04	د كبيش محمود	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-
05	د نجيمي عيسى	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-
06	د قدام جمال	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-
07	د بوخدوني لقمان	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-

الملحق رقم (09): استمارة الاستبيان باللغة العربية



استمارة الاستبيان.

جـامعة 8 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



استـــمــــــارة الاســتـــبـــيـــــــان

أخي الفاضل، اختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار إنجاز الدراسة الأكاديمية الموسومة بعنوان:

" دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عملية الرقابة الجبائية في الجزائر "

والتي تأتي استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وجباية للموسم الجامعي 2023-2024، والتي تهدف إلى دراسة وتحليل آراء المحققين الجبائين، مهني المحاسبة والمستشارين الجبائين .

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أراءكم واقتراحاتكم، لاستفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، آملين من سيادتكم الموقرة، المشاركة معنا من خلال تفضلكم بابداء آرائكم بكل دقة وموضوعية حول عبارات الاستبيان لترقية هذا العمل وإخراجه على نحو يخدم مصلحة البحث العلمي ويُحسن الواقع المهني.

نرجو منكم الاجابة بوضع علامة (X) في الخانة التي تعبر عن رأيكم، ونأكد لكم بان آراءكم ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط

نشكركم على حسن تعاونكم، تقبلوا منا وافر الاحترام والتقدير

كماش حسين

0779.58.29.00

kemmache.hocine@univ-guelma.dz

تحت اشراف أ د شعابنية سعاد

القسم الأول: معلومات عامة

الخاصية	توزيع الخاصية				
1- الجنس:					
ذكر	☐	أنثى	☐		
2- العمر:					
أقل من 30 سنة	☐	من 30 إلى 40 سنة	☐	من 41 إلى 50 سنة	☐
أكبر من 50 سنة	☐				
3- المؤهل العلمي:					
تكوين مهني متخصص	☐	DEUA / تقني سامي	☐	ليسانس	☐
ماستر	☐	ما بعد التدرج	☐		
4- الوظيفة:					
مفتش جبائي فما فوق	☐	خبير محاسبي او محافظ حسابات او محاسب معتمد	☐	مستشار جبائي	☐
موظف في مجال المحاسبة	☐				
5- الخبرة العملية (بالسنوات):					
أقل من 05 سنوات	☐	ما بين 05 – 10 سنوات	☐	ما بين 11 – 15 سنة	☐
أكثر من 15 سنة	☐				

القسم الثاني: العبارات الخاصة بموضوع الدراسة

يُرجى التكرم بعد قراءة العبارات التالية، اختيار الإجابات المناسبة المقابلة لها بوضع علامة (**X**) إزاء الجواب المناسب:

الرقم	البيــــــــــــان	بدائل الإجابات				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF						
01	يوفر النظام المحاسبي المالي SCF معلومات مالية **ملائمة وذات دلالة**					
02	يوفر النظام المحاسبي المالي SCF معلومات مالية تمتاز **بالمصداقية والدقة**					
03	تتميز البيانات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF **بالوضوح وسهولة الفهم** من طرف مستخدميها					
04	تتميز البيانات المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF **بالقابلية للمقارنة**					
05	تحسنت طرق **عرض** القوائم المالية المعدة وفق قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي سواء من ناحية الشكل او من ناحية المضمون					
06	يكفل النظام المحاسبي المالي توفير طرق **القياس والتقييم** لكافة الاحداث الاقتصادية والمشاكل المحاسبية المعاصرة					
07	يعد القياس وفق التكلفة التاريخية من اكثر اسس **القياس** استعمالا					
08	**تفصح** المؤسسات في الجزائر على كل القوائم المالية المذكورة في النظام المحاسبي المالي (بما في ذلك جدول تغير الاموال الخاصة والملحق)					
09	الالتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي **المستوحى** من المعايير المحاسبية الدولية كان له تأثير ايجابي على الممارسة المحاسبية في الجزائر					
10	**يتوافق** النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب الدخل					
11	ترى أن هناك ضرورة لتحيين النظام المحاسبي المالي من أجل **مواكبة** مستجدات البيئة المحاسبية الدولية					

الرقم	البيـــــــــــــــــان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	بدائل الإجابات					
	المحور الثاني: فعالية عملية الرقابة الجبائية في الجزائر					
01	اختيار محققين جبائين ذوي **كفاءة** ومهارة يساهم في الرفع من جودة وفعالية الرقابة الجبائية					
02	يسمح **التكوين** القاعدي للمحققين الجبائين وفق تخصصات في مجال علوم الاقتصاد والتسيير والمحاسبة في الرفع من مستوى أداء الرقابة الجبائية					
03	تقوم المديرية العامة للضرائب بوضع برامج **تكوينية** في مجالات التدقيق المحاسبي والجبائي					
04	**تكوين** المحققين الجبائين في مجال النظام المحاسبي المالي كان بشكل كاف وفعال					
05	**رقمنة** الادارة الجبائية واعتماد انظمة معلوماتية على غرار البوابتين الالكترونيتين "جبايتك" و"مساهمتك " يسهل عملية انجاز برامج الرقابة الجبائية					
06	**رقمنة** البيانات المحاسبية لكل المكلفين من خلال التصريح بالكشف التلخيصي السنوي ERA يسمح للادارة الجبائية باعداد برامج الرقابة بكل شفافية وحيادية					
07	يرغب المحققون الجبائيون بتطبيق رقابة **الكترونية** مستقبلا بدلا من الرقابة الورقية التقليدية.					
08	امتلاك المحققين الجبائين حق مراقبة المحاسبة الممسوكة عن طريق انظمة **الاعلام الالي** يسمح بكشف التجاوزات والاغفالات					
09	ساهمت **عصرنة** الادارة الجبائية من خلال اعادة هيكلة مصالحها واستحداث مديرية كبريات الشركاتDGE، مراكز الضرائب CDI ومراكز الضرائب الجوارية CPI...في تعزيز الرقابة الجبائية					
10	يعتمد المحققون الجبائيون في مديرية كبريات المؤسسات على الاساليب **التكنولوجية** الحديثة والذكاء الاصطناعي للكشف عن الاخطاء والاغفالات في القوائم المالية والتصريحات الجبائية					
11	يتمتع المحققون الجبائيون **برضا وظيفي** مقبول بما يساهم بأداء مهامهم على أكمل وجه ويرفع من مستوى الرقابة الجبائية					

الرقم	البيـــــــــــــــان	بدائل الإجابات				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثالث: دور النظام المحاسبي المالي في تحسين عمل المحقق الجبائي						
01	تفيد المعلومات المالية **الدقيقة والصادقة** المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الاوعية الضريبية الصحيحة خاصة عند اجراء عملية الرقابة الجبائية					
02	رفع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF من مستوى **موثوقية وحيادية** البيانات المالية وبالتالي اكتشاف أكبر للأخطاء والاغفالات عند القيام بعملية الرقابة الجبائية.					
03	تساهم **قابلية المقارنة** في القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي في مراقبة المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مما يسهل عملية الرقابة الجبائية					
04	المعلومات المالية والمحاسبية المفصح عليها في القوائم المالية تمتاز **بالملائمة والقابلية للفهم** من طرف المحققين الجبائيين					
05	يساهم تصنيف عناصر **الميزانية** حسب درجة السيولة والى عناصر جارية وعناصر غير جارية في تحسين عمل المحقق الجبائي					
06	يساعد ترتيب عناصر **جدول حسابات النتائج** بطريقتين مختلفتين (حسب الطبيعة وحسب الوظيفة) المحقق الجبائي في كشف بعض الاخطاء والاغفالات في حسابات النتائج والاعباء					
07	تساهم المعلومات المالية المفصح عنها في **جدول التدفقات النقدية** التحقق من صحة الأوعية الخاضعة للضريبة					
08	يساعد **جدول تغير الأموال الخاصة** المعد وفق النظام المحاسبي المالي المحقق الجبائي في تحديد الارباح الحقيقية الموزعة وتخصيص النتائج					
09	المعلومات المدونة في تفسيرات **ملحق الكشوف المالية** قد تساعد المحقق الجبائي من كشف التلاعبات والاخطاء					
10	تساهم تقنية **الضرائب المؤجلة** المستحدثة في النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح وعادل بما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية					
11	تساهم طرق تقييم وقياس **العقود طويلة الاجل** وفق النظام المحاسبي المالي في تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح وعادل بما يساهم في تحسين فعالية الرقابة الجبائية					

نشكركم على جهدكم وحسن تعاونكم معنا ❀

الملحق رقم (10): استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية



Université de 08 mai 1945 Guelma
Faculté de sciences économiques, sciences commerciales et sciences de gestion
Département de Gestion



Questionnaire

Mes chers frères, mes chères sœurs

Dans le cadre de la réalisation de l'étude académique intitulée:

*« **Le rôle du système comptable financier dans l'amélioration du processus de contrôle fiscal en Algérie** », qui a par but d'accomplir les exigences d'obtention d'un doctorat en comptabilité et fiscalité, pour l'année académique 2023-2024, qui vise à traiter et à analyser les opinions des inspecteurs des impôts, des professionnels de la comptabilité et des conseillers fiscaux.*

Nous sommes heureux de mettre entre vos mains ce questionnaire afin d'obtenir vos opinions et suggestions, de compléter les données et les informations relatives à l'étude de terrain, en espérant que vous participerez avec nous en exprimant sincèrement vos opinions avec précision et objectivité sur les données du questionnaire pour promouvoir ce travail et le produire d'une manière qui sert l'intérêt de la recherche scientifique et améliore la réalité professionnelle.

Veuillez répondre en mettant un (x) dans la case qui renvoie à votre opinion, et nous vous assurons que vos opinions seront traitées en toute confidentialité et à des fins de recherche scientifique uniquement.

Merci de votre entraide,

Veuillez accepter notre sincère appréciation

Kemmache Hocine
0779.58.29.00
kemmache.hocine@univ-guelma.dz

Sous l'égide de Pr Chaabnia Souad

Première partie : Informations générales

Spécificité : **Répartition des spécificités**

1- Genre

Masculin ☐ Féminin ☐

2- Age

Moins de 30 ans ☐ De 30 à 40 ans ☐ De 41 à 50 ans ☐

Plus de 50 ans ☐

3- Qualification académique :

Formation professionnelle spécialisée ☐ Technicien supérieur / DEUA ☐ Licence ☐

Master ☐ Post-graduation ☐

4- Profession :

Inspecteur des impôts ou plus ☐ Comptable agrée CAC ou expert-comptable ☐ Conseiller fiscal ☐

Fonctionnaire dans le domaine de comptabilité ☐

5- Expérience professionnelle

Moins de 05 ans ☐ De 05 à 10 ans ☐ De 11 à 15 ans ☐

Plus de 15 ans ☐

Deuxième partie : les expressions relatives à l'objet d'étude

Après avoir lu les énoncés suivants, veuillez choisir la réponse adéquate en mettant (x) dans la case qui correspond à la bonne réponse.

N°	Les données analytiques	Les réponses proposées				
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Premier axe : la réalité de l'application du système comptable financier SCF						
01	Le système comptable financier SCF fournit des informations financières **pertinentes et significatives**					
02	Le système comptable financier SCF fournit des informations financières **précises et fiables**					
03	Les informations financières traitées par le système comptable financier SCF sont **claires et intelligibles** pour leurs utilisateurs					
04	**La comparabilité** des informations financières traitées par le système comptable financier SCF.					
05	Les méthodes de présentation des états financiers établis conformément aux règles et principes du système comptable financier se sont améliorées, tant sur le plan de la forme que du contenu.					
06	Le système comptable financier permet à fournir des méthodes de **mesure et d'évaluation** pour tous les événements économiques et les problèmes de comptabilité moderne					
07	La mesure selon le coût historique est l'une des bases **de mesure** les plus utilisées					
08	Les établissements en Algérie **publient** tous les états financiers mentionnés dans le système comptable financier (y compris le tableau des variations des fonds propres et annexes).					
09	L'engagement en faveur de l'application du système comptable financier **inspiré** les normes comptables internationales IAS/IFRS a eu un impact positif sur la pratique comptable en Algérie					
10	Le système comptable financier est **conforme** à la norme comptable internationale n° 12 Impôts sur le revenu					
11	Est-ce qu'il est nécessaire de **mettre à jour le système** comptable financier afin d'être cohérent à l'évolution de l'environnement de comptabilité internationale					

N°	Données analytiques	Réponses proposées				
		Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Deuxième axe : L'efficacité du processus de contrôle fiscal en Algérie						
01	La sélection des inspecteurs des impôts **efficients et compétents** permet à améliorer la qualité et l'efficacité du contrôle fiscal					
02	**La formation basique** des inspecteurs des impôts selon les spécialités du domaine de l'économie, de la gestion et de la comptabilité permet d'élever le niveau de performance du contrôle fiscal.					
03	La Direction générale des impôts développe **des programmes de formation** dans les domaines d'audit comptable financier et du contrôle fiscal					
04	**La formation** des inspecteurs des impôts dans le domaine du système comptable financier a été suffisante et efficace					
05	**La numérisation** de l'administration des impôts et l'adoption de systèmes d'information tels que les portails électroniques « jibaya-tic » et « Moussahama-tic » facilitent le processus de réalisation des programmes de contrôle d'impôt					
06	**La numérisation** des données comptables de tous les contribuables grâce à la déclaration de l'état récapitulatif annuel (ERA) permet à l'administration des impôts d'établir des programmes de contrôle en toute transparence et neutralité.					
07	Les inspecteurs des impôts veulent mettre en œuvre un contrôle **électronique** à l'avenir au lieu d'un contrôle papier traditionnel.					
08	Les inspecteurs des impôts ont le droit de surveiller la comptabilité détenue par le biais de **systèmes médiatiques automatisés** qui permettent de détecter les abus et les omissions					
09	**La modernisation** de l'administration des impôts a contribué à la restructuration de ses servises et à la création de la Direction des Grandes Entreprises (DGE), des centres d'impôts (CDI) et des centres d'imports de proximité (CPI)... dans le but de renforcer le contrôle fiscal					
10	Les inspecteurs des impôts de la Direction des grandes institutions s'appuient sur **des méthodes technologiques modernes** et de l'intelligence artificielle pour détecter les erreurs et les omissions dans les états financiers et les déclarations fiscales					
11	Les inspecteurs des impôts éprouvent **une satisfaction**					

	professionnelle acceptable, ce qui contribue à accomplir pleinement leurs tâches et améliore le niveau de contrôle fiscal.					

N°	Données analytiques	Réponses proposées				
		Pas du tout d'accord	**Pas d'accord**	**neutre**	**D'accord**	**Tout à fait d'accord**
Troisième axe : Le rôle du système comptable financier dans l'amélioration de l'activité de l'inspecteur des impôts						
01	**La fiabilité** des informations financières établis conformément au système comptable financier sert à déterminer les assiettes réelles d'impôts, notamment lors du processus de contrôle fiscal.					
02	L'application du système comptable financier SCF augmente le niveau **de fiabilité, de transparence** des états financiers et donc une meilleure détection des erreurs et des omissions lors de l'exécution du processus de contrôle fiscal.					
03	**La comparabilité** des états financiers établis conformément au système comptable financier facilite au contrôle des informations financières et des données comptables, ce qui facilite le processus de contrôle fiscal					
04	**L'intelligibilité des informations financières** et comptables présentées dans les états financiers pour les inspecteurs des impôts.					
05	La classification **des éléments budgétaires** en fonction du degré de liquidité et en éléments courants et non courants permet à améliorer le travail de l'inspecteur d'impôts					
06	L'organisation des éléments du **tableau de calcul des résultats** de deux manières différentes (selon la nature et la fonction) permet à l'inspecteur des impôts à détecter certaines erreurs et omissions dans le calcul des résultats et des charges					
07	Les informations financières déclarées dans **le tableau des flux de trésorerie** contribuent à mieux détecter les assiettes soumises aux impôts					
08	Le tableau de **variation des fonds propres** établi selon le système comptable financier permet à l'inspecteur des impôts à déterminer les bénéfices réels répartis et à personnaliser les résultats.					
09	Les informations consignées dans les explications **de l'annexe des états financiers** permettraient à l'inspecteur des impôts à détecter les manipulations et					

	les erreurs					
10	La technique **d'impôt différé** introduite dans le système comptable financier permet à déterminer correctement et équitablement l'assiette fiscale, ce qui permet à améliorer l'efficacité du contrôle fiscal.					
11	Les méthodes d'évaluation et de mesure **des contrats à long terme** selon le système comptable financier contribuent à déterminer correctement et équitablement l'assiette fiscale, ce qui permet à améliorer l'efficacité du contrôle fiscal					

Nous vous remercions pour vos efforts et votre entraide !

الملحق رقم (11): معامل ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ(Cronbach’s Alpha)

المحور الأول

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,751	11

المحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,737	11

المحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
824,	11

الاستبيان ككل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,887	33

الملحق رقم 12: مخرجات برنامج SPSS26.

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

Statistiques

		عبارة1	عبارة2	عبارة3	عبارة4	عبارة5	عبارة6	عبارة7	عبارة8	عبارة9	عبارة10	عبارة11	واقع_النظام_المحاسبي_المالي
N	Valide	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,98	3,87	3,85	3,84	3,65	3,34	3,87	3,29	3,59	3,42	4,17	3,7155
Ecart type		,724	,837	,833	,721	,809	,934	,800	1,166	,922	,843	,865	,46420

Statistiques

		عبارة12	عبارة13	عبارة14	عبارة15	عبارة16	عبارة17	عبارة18	عبارة19	عبارة20	عبارة21	عبارة22	فعالية_الرقابة_الجبائية
N	Valide	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,53	4,37	2,90	2,43	3,78	3,81	3,850	3,89	3,39	2,97	2,85	3,5245
Ecart type		,822	,825	1,251	1,027	1,050	,861	,9031	,920	1,100	1,049	1,123	,52643

Statistiques

		عبارة23	عبارة24	عبارة25	عبارة26	عبارة27	عبارة28	عبارة29	عبارة30	عبارة31	عبارة32	عبارة33	دور_النظام_في_تحسين_عمل_المحقق
N	Valide	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,09	3,81	3,84	3,76	3,91	3,90	3,80	3,78	3,70	3,70	3,60	3,8082
Ecart type		,780	,825	,813	,878	,830	,847	,816	,970	,937	,969	,888	,52453

الملحق رقم (13): اختبار One Sample T-Test.

معامل ألفا كرونباخ(Cronbach's Alpha)
اختبار One Sample T-Test

الفرضية الرئيسية الأولى

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
واقع_النظام_المحاسبي_المالي	15,412	99	,000	,71545	,6233	,8076

الفرضية الرئيسية الثانية

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
فعالية_الرقابة_الجبائية	9,964	99	,000	,52455	,4201	,6290

الفرضية الرئيسية الثالثة

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
دور_النظام_في_تحسين_عمل_المحقق	15,408	99	,000	,80818	,7041	,9123

معادلة الانحدار البسيط

الفرضية الفرعية الأولى

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,428[a]	,183	,175	,47820

a. Prédicteurs : (Constante), خصائص_النظام

الفرضية الفرعية الثانية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,439[a]	,193	,185	,47533

a. Prédicteurs : (Constante), القياس_والعرض

الفرضية الفرعية الثالثة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,508[a]	,258	,251	,45565

a. Prédicteurs : (Constante), التوافق_مع_المعايير